

LIBRIA EDIZIONI

LA PROFESSIONE E IL FISCO

VI CONGRESSO NAZIONALE
ARCHITETTI

I CONGRESSO NAZIONALE
**ARCHITETTI
PIANIFICATORI
PAESAGGISTI
CONSERVATORI**

DAI
100
DEGLI ANNI '90

AI
1000
CONCORSI DI OGGI

MILLE NUOVE ARCHITETTURE

CAMBIA L'ITALIA



COMPONENTI C. N. A. P. P. C.

Raffaele Sirica

Presidente - Presidente C. U. P.

Massimo Gallione

Vicepresidente - Presidente Dipartimento LL.PP.

Luigi Marziano Mirizzi

Segretario - Presidente Sez. It. U. I. A.

Leopoldo Emilio Freyrie

Vicepresidente - Presidente Dipartimento Europa ed Esteri

Gianfranco Pizzolato

Vicepresidente - Presidente Dipartimento Interni

Giuseppe Antonio Zizzi

Tesoriere - Presidente Dipartimento Contabile Amministrativo

Renata Bizotto

Consigliere - Presidente Dipartimento Formazione e Ricerca scientifica

Luigi Cotzia

Consigliere - Presidente Dipartimento Competenze e Lavoro

Giorgio Marchetti

Consigliere - Presidente Dipartimento Informazione e Comunicazione

Pierluigi Missio

Consigliere - Presidente Dipartimento Cultura

Nevio Parmeggiani

Consigliere - Presidente Dipartimento Ordinamento Professionale e Magistratura

LA PROFESSIONE E IL FISCO

GRUPPO DI LAVORO:

arch. Giuseppe A. Zizzi

Consigliere Tesoriere, responsabile D. C. A.

arch. Enrico Milone

Già Consigliere Nazionale, Tesoriere dell'U. I. A.

arch. Giuseppe Campisi

Consigliere, Tesoriere Ordine Reggio C.

arch. Adriano Ali Santoro

Consigliere, Tesoriere Ordine Treviso

dott. Alessandro Galli

Consulente del C.N.A.P.P.C., Revisore Contabile

Disegno di copertina

Piergiorgio Maoloni

Impaginazione e stampa

Finiguerra Arti Grafiche - Lavello

Prima edizione - ottobre 2003

CASA EDITRICE LIBRIA - Melfi

tel/fax +39 (0)972 236054

e-mail: libria@interfree.it

LA PROFESSIONE E IL FISCO

L I B R *i* A

PRESENTAZIONE

Appena definiti i Dipartimenti operativi all'interno del Consiglio, il desiderio di essere vicini alle strutture organizzate degli Ordini portò il Dipartimento contabile amministrativo a predisporre, per i tesorieri ed i loro consulenti, alcuni seminari per meglio definire, in maniera uniforme, le modalità delle diverse attività di natura contabile (bilanci preventivi, consuntivi, ecc.).

Quella operazione, però, se è stata utile, lo è stata solo per le attività dei Consigli degli Ordini, piuttosto che degli iscritti.

Perciò quando venne proposto che il Dipartimento si occupasse della problematica fiscale della professione, sia perché in questa materia si è sempre ritenuto di delegare, sia perché in questo particolare momento le professioni sono oggetto di particolare attenzione e verifica (vedi Studi di Settore), apparve interessante analizzare questo sistema fiscale-professionale, per porgerlo all'attenzione dei colleghi col giusto approfondimento.

Dalla verifica del tessuto normativo e dalla possibile corretta procedura ne è scaturito che l'attività propria professionale, passando necessariamente attraverso una serie di filtri e normative, risulta estremamente visibile e quindi fortemente controllabile.

Quanto predisposto dal gruppo di lavoro, appositamente costituito all'interno del Dipartimento contabile-amministrativo, in occasione del VI Congresso Nazionale, rappresenta una prima attenzione ed una prima analisi che sarà successivamente integrata e rielaborata in funzione dell'evoluzione della norma ed al fine di procedere a riflessioni e considerazioni più misurate.

Ringrazio l'arch. Zizzi, Presidente del Dipartimento contabile-amministrativo ed il gruppo di lavoro che ha lavorato assieme a lui, per la grande disponibilità dimostrata per la definizione di questo testo che spero possa essere utile a chi vorrà addentrarsi nella materia.

RAFFAELE SIRICA

INTRODUZIONE

Durante gli incontri con i colleghi tesorieri dei Consigli degli Ordini con cui spesso mi sono intrattenuto nel tentativo di risolvere i problemi legati alle difficoltà ed alle modalità di gestire e predisporre i bilanci dei propri Consigli, l'argomento che più spesso è emerso è stato quello del difficile procedere, specie da parte dei giovani professionisti, all'interno delle maglie intricate della norma fiscale e delle necessarie attenzioni esplicative che esse implicano.

E' apparso evidente che una disamina dell'argomento che non costituisse "testo unico" per affrontare il problema, ma uno scorrere veloce ed attento, potesse risultare un positivo modo da porgere ai colleghi che spesso hanno volutamente rifiutato di accostarsi alle intricate problematiche, specie per il continuo rinnovarsi di norme, controlli e divieti che questa materia in Italia subisce.

Ed allora non più di un anno fa si costituì, quasi autoproponendosi, un gruppo di lavoro all'interno del Dipartimento contabile – amministrativo con l'intento di analizzare quali erano i problemi che spesso risultavano difficoltosi da affrontare e che necessitavano, perciò, quasi sempre del confronto con un esperto.

Il gruppo ha utilizzato la grande esperienza ed il forte impulso dialettico di Enrico Milone, la capziosa riflessione ed attenta analisi di Adriano Ali Santoro, la puntuale osservazione e l'indagine a tappeto condotta da Giose Campisi e la meticolosa cura e lo scrupolo con cui i testi sono stati curati da parte del dott. Alessandro Galli, consulente del C.N.A.P.P.C.

L'obiettivo è stato quello di entrare nella "curiosità" dei colleghi per farli avvicinare quanto più a questa ostica materia che purtroppo ogni giorno fa i conti con il nostro procedere professionale e che spesso, per preconcepto, si rileva odiosa al punto che ne lasciamo ad altri professionisti la cura.

Accostarsi, tentando di capirne modalità ed uso, semplificazioni e date, agevolazioni e penali, controlli e risultati, forse ne vale la pena; se non altro per essere meno increduli e più coscienti quando faremo i conti.... alle date delle numerose scadenze fiscali...

GIUSEPPE ANTONIO ZIZZI

PRESUPPOSTI E ADEMPIMENTI PER L'INIZIO DELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE

Aspetti generali – Redditi di lavoro autonomo

Per reddito di lavoro autonomo s'intende il reddito derivante dall'esercizio d'attività lavorative diverse da quelle d'impresa o di lavoro dipendente. Elementi caratterizzanti sono: l'autonomia (rispetto al lavoro dipendente) e la natura intellettuale (rispetto all'attività d'impresa). Dal punto di vista del profilo civilistico si fa riferimento al contratto d'opera (art. 2222 c.c.) e alla prestazione d'opera intellettuale (art. 2230 c.c.): infatti, il soggetto si obbliga, dietro corrispettivo e senza vincolo di subordinazione (autonomia), ad eseguire un servizio od un'opera nei confronti del committente con lavoro prevalentemente proprio.

La lettura degli articoli 2231-2238 del Codice Civile, concernenti per l'appunto il contratto avente per oggetto la prestazione d'opera intellettuale, nonché l'interpretazione degli stessi fornita dalla dottrina e dalla giurisprudenza, permettono di evidenziare le seguenti caratteristiche, ritenute tipiche del contratto in questione:

- La prestazione deve necessariamente avere carattere intellettuale. L'intellettualità, cioè l'impegno dell'intelligenza e della cultura in misura prevalente rispetto all'eventuale attività materiale o manuale, è l'elemento essenziale dell'attività del professionista;
- Il rapporto che si instaura tra il professionista e il cliente è di tipo fiduciario, basandosi *sull'intuitus personae*, ossia sulle qualità professionali del professionista, più che sull'organizzazione e la struttura dello studio. Da ciò consegue che la prestazione professionale è personale e non delegabile, come prevede l'art. 2232 del codice Civile;
- Il professionista gode di discrezionalità e d'autonomia nell'effettuazione della prestazione;
- Il contratto è a titolo oneroso, convenuto dalle parti, sempre nel rispetto delle tariffe professionali stabilite dai Ministeri Competenti e dagli Ordini Professionali.

Sotto il profilo fiscale vi sono tre tipologie di lavoro autonomo:

- **Attività artistiche e professionali;** esercitate in modo professionale e abituale, così come indicato dal comma 1 dell'art. 49 del Tuir.
- **Altre attività di lavoro autonomo;** esercitate in modo abituale ma non professionale: le cosiddette collaborazioni coordinate e continue;
- **Attività di lavoro autonomo occasionale;** esercitate in modo non abituale e non professionale;

Il professionista, che ha superato l'esame di stato per l'abilitazione all'esercizio della professione e si è iscritto all'Albo professionale, se svolge l'attività professionale, così come previsto dal proprio ordinamento, si considera esercente attività professionale, ai sensi dell'art. 5 del DPR 633 26/10/1972 e ai sensi dell'art. 49 del DPR 22/12/1986 n. 917.

Presupposto dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto

La singola prestazione occasionale d'attività della professione d'architetto, pur essendo soggetta all'obbligatoria iscrizione all'Ordine, pena il configurarsi di esercizio abusivo della professione, potrebbe non richiedere il possesso di partita IVA.

L'attività professionale nel nostro ordinamento fiscale è inquadrata in due importanti articoli: art. 49 del DPR 22/12/1986 n. 917 comma 1 e art. 5 del DPR 633/1972.

Ai sensi dell'art. 5 del DPR 633, *“per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o associazioni senza personalità giuridiche costituite da persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse”*; ai sensi del comma 1 art 49 del Tuir, *“Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, (collaborazioni coordinate e continuative) compreso l'esercizio in forma associata (...).”*

È importante capire il concetto di *“abituale”*.

L'iscrizione all'Albo non comporta di per sé l'obbligo d'apertura della posizione IVA:

- l'art. 5 e l'art. 49 citati, richiedono l'esercizio effettivo di un'attività, mentre è noto che negli Albi figurano anche soggetti che, in effetti, non esercitano la professione, bensì mantengono l'iscrizione.

Entrambe le norme tributarie si riferiscono al concetto di abitualità, non facendo dipendere tale circostanza da elementi di fatto oggettivamente riscontrabili, quali un determinato ammontare dei compensi percepiti, la durata della prestazione o l'elemento organizzativo (es. studio, attrezzature, dipendenti).

Il termine abituale, nel contesto degli articoli 49 e 51 del DPR 917/86 e degli articoli 4 e 5 del DPR 633/72, è esclusivamente abbinato al termine professionale.

Per analogia si ricorda un principio costante seguito dalla Corte di Cassazione, secondo cui, indipendentemente dall'elemento organizzativo, la qualifica d'imprenditori in campo fiscale può determinarsi anche dall'esistenza di un solo affare, in considerazione delle molteplici e sistematiche operazioni che la sua realizzazione comporta.

- la circolare 7/1496 del 30/04/1977 del Ministero delle Finanze testualmente afferma “(...) *per attività svolta in forma abituale deve intendersi un normale e costante indirizzo dell'attività del soggetto che viene attuata in modo continuativo: deve cioè trattarsi di un'attività che abbia il particolare carattere della professionalità*”.
- La decisione del 10/10/1990 sez. XVI della Commissione Tributaria Centrale ha affermato che la prestazione, modesta e non ripetuta, resa da un geometra che non abbia mai esercitato l'attività professionale, non è soggetta ad Iva per carenza del requisito dell'abitualità. Tale presupposto, ovviamente, può essere riscontrato anche nella figura professionale dell'architetto.
- Il Ministero delle Finanze con la Risoluzione n. 550975 del 21/11/1989, confermata dalla Risoluzione n. 551241 del 21/02/1990, ha escluso l'assoggettamento ad Iva della prestazione di un architetto, dipendente della Soprintendenza ai Monumenti, svolta in un periodo di due anni per la direzione dei lavori del restauro di un museo, adducendo la carenza del requisito dell'abitualità.

In contrapposizione a quanto enunciato, nella risposta n. 13 del maggio 1997, a seguito di apposita domanda, il Ministro delle Finanze, on. Guarino, afferma che si è sempre in presenza di reddito da lavoro autonomo, in senso proprio, quando il prestatore d'opera è iscritto ad un Albo professionale o in possesso di un titolo abilitante.

Lo svolgimento di una prestazione da parte di un soggetto iscritto all'Albo integra un elemento sintomatico che, lungi dal costituire il fatto su cui poter unicamente fondare una presunzione d'abitualità, eventualmente potrebbe rappresentare un indizio, in quanto il soggetto, essendo iscritto all'Albo, sembra dimostrare *fino a prova contraria*, di essere programmaticamente rivolto alla professione.

Nel contesto delle norme sopra citate, l'elemento dell'*abitualità*, abbinato a quello della professionalità, indica esplicitamente un'attività caratterizzata da ripetitività, regolarità, stabilità e sistematicità di comportamenti.

Per contro il significato di *occasionale*, riferito alle attività commerciali o di lavoro autonomo, traduce i caratteri della contingenza, dell'eventualità e della secondarietà.

In sostanza, si sottolinea che la verifica deve essere effettuata caso per caso, non essendo possibile trovare una soluzione a priori.

Infine, requisito necessario, ai fini dell'imponibilità Iva, delle operazioni svolte è che esista il requisito della *territorialità*: cioè che l'attività esercitata dal soggetto residente nella Repubblica Italiana sia svolta nel territorio dello Stato o nell'ambito CEE.

Adempimenti all'inizio dell'attività

Tutti i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'attività professionale, commerciale, imprenditoriale o artigianale – attività che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA – devono assolvere una serie di adempimenti per dare inizio, regolarmente, alla propria professione, nel rispetto delle norme fiscali e ai fini dell'imposizione diretta e indiretta.

– Iscrizione all'Albo professionale

L'attività professionale dell'architetto, essendo cosiddetta "*protetta o controllata*", è condizionata all'iscrizione nell'Albo professionale. Pertanto si ribadisce che, solo dopo aver superato l'esame di stato e si è iscritti all'Albo professionale, il professionista può svolgere l'attività.

– Dichiarazioni di inizio attività Iva

Il professionista, che intende svolgere l'attività professionale, deve comunicarlo, entro 30 giorni, all'Ufficio Unico delle Entrate – se istituito – altrimenti all'ufficio Iva competente, in base al proprio domicilio fiscale o alla sede legale dell'associazione, con apposito modello approvato (mod. AA9/6, di colore rosa, oppure AA7/6, di colore marrone, a seconda che si tratta di singoli professionisti o delle relative associazioni). L'inizio dell'attività, inoltre, può avvenire anche attraverso trasmissione per via telematica del modello, tramite i soggetti intermediari abilitati di cui all'art. 3 comma 3 DPR 22/07/1998 (dottore commercialisti, ragionieri e altri intermediari autorizzati).

Contemporaneamente alla presentazione del modello, è attribuito al contribuente un numero da utilizzare in ogni dichiarazione o da apporre su qualunque documento fiscale: il *numero di partita Iva*.

I principali dati da indicare sul modello di inizio attività Iva sono i seguenti:

- *Data di inizio attività*. L'attività s'intende iniziata al momento dell'effettuazione della prima operazione, attiva o passiva; pertanto è necessario dichiarare l'inizio attività anche qualora si sostengano spese preordinate e finalizzate all'esercizio dell'attività professionale. Infatti, solo per gli acquisti effettuati dopo tale data è ammessa la detrazione dell'Iva;

- *Codice attività* (74.20.1 studi di architettura);
- *Domicilio fiscale*, coincide con la residenza anagrafica;
- *Sede dello studio*;
- *Scritture contabili*: bisogna indicare il luogo in cui sono conservate; può essere la sede dello studio o il domicilio fiscale presso terzi (es. il commercialista);
- *Opzione per la liquidazione trimestrale*: il professionista può optare per il versamento trimestrale dell'Iva, con la maggiorazione dell'1%, piuttosto che mensile, purché non abbia un volume d'affari presunto superiore ad euro 309.874,14. Nel caso in cui tale limite sia superato, il versamento è sempre mensile. Coloro che affidano la contabilità a terzi possono optare per liquidazione dell'Iva mensile, sulla base delle operazioni registrate il secondo mese precedente.
- *Scelta del regime contabile*: opzione per la contabilità ordinaria o di regimi fiscali forfetari, di cui si parlerà più avanti. Comunque il DPR 442 del 10/11/1997 ha previsto che le opzioni, o revoche, di determinazione dell'imposta e dei regimi contabili, si desumono dai comportamenti concludenti tenuti dal contribuente.

– **Predisposizione dei registri contabili**

Contestualmente all'inizio attività, il professionista deve predisporre i registri contabili senza alcuna vidimazione, avendo l'art. 8 della legge 18/11/01 soppresso l'obbligo della loro bollatura e vidimazione.

– **Studio Associato**

L'atto costitutivo e lo statuto dello studio associato, nonché gli eventuali atti di modifica, devono essere registrati entro 20 gg. dalla loro stipula, presso l'Ufficio del Registro, con pagamento dell'imposta in misura fissa (€ 129,11).

– **Apertura della posizione previdenziale**

Il professionista è obbligato ad iscriversi alla Cassa di previdenza degli ingegneri e architetti (INARCASSA), coesistendo due presupposti di base: l'iscrizione all'Albo e l'apertura della partita Iva. Per coloro che hanno già altre forme di previdenza obbligatorie (lavoratori dipendenti), non è consentito l'iscrizione alla Cassa, ma devono, comunque, iscriversi alla gestione separata dell'INPS, pagando la contribuzione prevista (10% o del 13%) con alcune eccezioni.

Il 29 giugno 2001 è scaduto il termine per la richiesta di cancellazione dalla gestione separata dell'Inps, da parte dei soggetti che hanno compiuto 65 anni d'età. Si ricorda che il decreto ministeriale 282/96 aveva introdotto un regime agevolato, valevole per un quinquennio, che permetteva ai soggetti con 65 anni di età, di non iscriversi alla gestione separata dell'Inps, e a quelli che raggiungevano l'età indicata, di chiedere la cancellazione pretendendo il rimborso dei contributi versati, se non

erano stati raggiunti i requisiti minimi per il diritto alla pensione autonoma o ad altri trattamenti pensionistici.

Dal 29 giugno 2001 il periodo agevolato è cessato e tutto ciò comportano le seguenti situazioni:

- coloro che iniziano a svolgere attività di collaborazione e che hanno più di 65 anni d'età sono obbligati a iscriversi all'Inps;
- coloro che erano iscritti e che avevano compiuto il 65° anno di età durante il quinquennio agevolato senza esercitare la facoltà di cancellarsi, ora non possono più farlo;
- gli ultrasessantacinquenni che non si sono iscritti o si sono cancellati nel periodo transitorio, non hanno l'obbligo di iscrizione per le attività tuttora in corso.

Si ricorda, infine, che i soggetti che non hanno provveduto alla cancellazione non possono più chiedere il rimborso dei contributi versati, anche se cessano l'attività lavorativa senza aver conseguito il diritto ai trattamenti pensionistici. Quanto, infine, al trattamento tributario da riservare ai compensi derivanti dall'attività di amministratore, è evidente che gli stessi non si sottraggono alle generali norme in materia di imposizione diretta previste dal DPR 917/86.

– Denuncia ai fini delle imposte comunali

L'inizio dell'attività va, altresì, denunciato presso l'Ufficio Tributi del comune ove ha sede lo studio professionale, ai fini della tassa rifiuti solidi urbani e della tassa sulla pubblicità, se eccedente a mq 5. L'art. 10 della legge 28/12/2001 n. 488 ha, infatti, esentato dall'imposta sulla pubblicità tutte le insegne di superficie fino a 5 mq, con decorrenza 1° gennaio 2002.

– Denuncia per i dipendenti

In caso di inizio attività con assunzione di dipendenti, si devono aprire le posizioni previdenziali (Inps) e assicurative (Inail) per i dipendenti stessi, con la predisposizione e vidimazione dei relativi registri (libro paga, libro matricola, libro infortuni).

TAB. 1
INIZIO ATTIVITÀ: RIEPILOGO ADEMPIMENTI

ADEMPIMENTI	PROFESSIONISTA INDIVIDUALE	STUDIO ASSOCIATO
– dichiarazione di inizio attività Iva (con rilascio di numero partita Iva e attribuzione del conto fiscale)	SI entro 30 gg. dall'inizio attività	SI entro 30 gg. dall'inizio attività
– iscrizione Inail del professionista	NO	NO
– denuncia di inizio attività presso Camera di Commercio	NO	NO
– registrazione atto costitutivo e statuto presso l'Ufficio Imposte	—	SI
– deposito atto costitutivo e statuto presso l'Ufficio Imposte	—	SI
– comunicazione alla Cassa Nazionale di Previdenza	SI	SI
– iscrizione alla gestione previdenziale separata INPS per professionisti non iscritti alla propria Cassa di previdenza	SI se non esonerati	SI se non esonerati
– denuncia presso Ufficio Tributi del Comune ai fini della tassa rifiuti	SI	SI
– denuncia presso Ufficio Tributi del Comune ai fini dell'imposta sulla pubblicità (per eventuale esposizione insegne superiore a 5 mq)	SI	SI
– adempimenti in presenza di personale dipendente	SI	SI
– predisposizione dei registri contabili	SI	SI
– adempimenti relativi alla Privacy	SI	SI

Esercizio dell'attività in forma associata – Statuto e atto costitutivo di una associazione professionale

L'attività professionale, oltre che singolarmente, può svolgersi anche in forma comune con più professionisti.

La disciplina che regola l'attività professionale esercitata in forma associata è, ancora oggi, individuata nelle forme contenute nella legge n. 1815 del 23/11/1939.

In particolare nell'art. 1 è stabilito: *“che le persone munite dei necessari titoli di abilitazione, ovvero autorizzate all'esercizio di specifiche attività, le quali si associano per l'esercizio della professione o delle altre attività per cui sono abilitate o autorizzate, debbono usare, nella denominazione del loro ufficio e nei rapporti con i terzi, esclusivamente la dizione di studio tecnico, legale, commerciale, contabile, amministrativo o tributario, seguita dal nome e cognome, con i titoli professionali, dei singoli associati”*.

L'atto associativo è, nella sostanza, una scrittura privata tra i professionisti partecipanti, i quali, con l'atto, esprimono la volontà di esercitare in comune la professione e ne stabiliscono contestualmente le condizioni d'attuazione; non è obbligatorio l'apporto di un patrimonio iniziale anche se è necessario in piccola parte per sostenere le spese di costituzione. La costituzione dell'associazione deve essere comunicata all'Albo professionale provinciale al quale sono iscritti i singoli associati.

Ai fini fiscali è richiesto, inoltre, che l'atto assuma la forma di un atto pubblico, o di una scrittura privata autenticata nelle forme da un notaio, il quale assume l'obbligo della registrazione entro 20 giorni, con il pagamento della relativa imposta di registro di euro 129,11.

La natura giuridica di tale istituzione non è ancora ben chiara; di sicuro non è un soggetto con personalità giuridica. La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 2555/87, ha definito il contratto che lega più professionisti un contratto associativo atipico. L'unico tipo di società alla quale è possibile, sulla base della legge n. 1815 e del codice civile, far riferimento per le forme associative fra professionisti intellettuali, risulta la società semplice, regolata dagli art. 2251 e ss cod. civile.

Gli aspetti principali dal punto di vista fiscale sono i seguenti:

- I redditi prodotti dallo studio associato sono redditi di lavoro autonomo; pertanto, ai fini della determinazione, valgono le stesse regole del professionista singolo;
- Lo studio associato ha una propria partita Iva, sostiene le spese dell'attività ed è intestatario delle fatture per i compensi;
- I redditi prodotti dall'associazione saranno imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, e si presumono proporzionati al valore dei conferimenti, se non è diversamente stabilito con atto pubblico o scrittura privata autenticata; quest'ultimi possono essere redatti entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi (31 ottobre in via telematica). Se il valore dei conferimenti non è determinato, le quote di partecipazione si presumono uguali;
- Le dichiarazioni e gli accertamenti avvengono in capo allo studio associato che, però, non è soggetto passivo dell'imposta IRPEF, poiché, il reddito è ripartito tra gli associati. Lo studio associato è soggetto al pagamento dell'imposta Irap;

- Il reddito della società è soggetto a ritenuta d'acconto IRPEF; tale ritenuta è attribuita agli associati in base alle quote di partecipazione;
- Non si applicano i regimi forfetari e supersemplificato.
- Le eventuali perdite sono attribuite agli associati in proporzione alle quote di partecipazione dal reddito complessivo, ma non possono essere riportate negli anni successivi.
- Per quanto riguarda i componenti positivi e negativi dei redditi sono gli stessi del singolo professionista; in relazione ai costi dell'autovettura è consentito un solo veicolo per ogni associato.

Un discorso a parte meritano le Società tra professionisti. La costituzione di società tra professionisti è stata espressamente vietata dall'art. 2, legge n. 1815 del 1939; tale divieto si è fondato per lo più su ragioni politiche che giuridiche-economiche.

Per tale motivo il citato articolo ha subito nel corso di questi anni una progressiva revisione, fino ad arrivare alla sua completa abrogazione attraverso l'art. 24, L. 266/1997 (legge Bersani). Il regolamento che, ai sensi del comma 2 dell'art. 24, avrebbe dovuto, entro 120 giorni dall'entrata in vigore della legge, disciplinare i requisiti della società tra professionisti non è stato tuttavia ancora approvato.

Dunque, fintantoché il previsto regolamento non sarà emanato, l'interprete dovrà muoversi con la massima prudenza, diviso tra l'aspettativa di una potenziale declaratoria di nullità dello statuto di una società di professionisti, per indeterminatezza dell'oggetto, e la declaratoria di piena ammissibilità, laddove, in virtù di un'interpretazione analogica della vigente normativa, esso rispetti i parametri minimi di tutela del terzo (personalità dell'esecuzione della prestazione, responsabilità illimitata e personale del professionista abilitato).

Si fa presente che l'Agenzia delle Entrate risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003, considera il reddito prodotto dal nuovo modello societario, previsto per la professione di avvocato, come reddito di lavoro autonomo, in quanto, ad esso, si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni. I compensi corrisposti alla società tra professionisti sono, inoltre, soggetti a ritenuta d'acconto.

La legge sugli appalti pubblici 109/1994, ha introdotto una nuova figura di associazione, qualificata come: "*raggruppamento temporaneo di professionisti*". La ragione principale di tale organismo è di consentire la partecipazione alle gare per appalti pubblici a più professionisti, associatisi per quell'appalto specifico. Ai fini fiscali, il raggruppamento è un organismo senza alcuna soggettività tributaria (i singoli professionisti fatturano singolarmente all'ente pubblico) e né, tantomeno, può implicare la costituzione di un ente societario.

In definitiva il raggruppamento opererebbe esclusivamente nei confronti dell'ente appaltante ai fini dell'aggiudicazione della gara, non implicando alcun effetto nei confronti dei terzi.

ATTO COSTITUTIVO DI ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE
(L. 1815 del 23.11.1939)

Con la presente scrittura privata, che rimarrà in deposito presso il notaio che procederà all'autenticazione delle firme,

- l'arch.....
nato a il.....
residente in..... C.F.
- l'ing.....
nato a il.....
residente in..... C.F.
- il geom.....
nato a il.....
residente in..... C.F.

Premesso che

- l'arch.....l'ing..... il geom....., attualmente esercitano l'attività professionale individuale e sono iscritti nei rispettivi albi professionali;
- è loro intenzione, con il presente atto addivenire alla creazione di uno studio interprofessionale associato per l'esercizio della professione di ciascun associato e per il coordinamento delle prestazioni professionali di ognuno.

Ciò premesso, che è parte integrante del presente atto, si conviene quanto segue:

Art. 1 l'arch.....l'ing..... il geom.....con la presente scrittura si associano per l'esercizio in comune delle rispettive attività professionali, per le quali sono abilitati, nonché per coordinare le loro differenti attività professionali, costituendo un'associazione professionale denominata "Studio tecnico associato di architettura dell'arch..... l'ing..... il geom....." di seguito indicato, per brevità, "Studio associato".

Art. 2 La sede legale dello Studio associato viene stabilita incon foro competente di.....

Art. 3 Lo scopo, il patrimonio, le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione, i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione, nonché quelle relative all'estinzione dello "Studio associato" e alla devoluzione del patrimonio, sono stabilite nello statuto, che, previa lettura, si allega sotto la lettera A della presente scrittura e ne costituisce parte integrante e sostanziale.

Art. 4 Il fondo iniziale dello Studio associato è fissato in €.....

Che viene versato nella cassa dello Studio associato nelle seguenti misure:

- l'arch. per €
- l'ing. per €
- il geom. per €

Art. 5 Le spese del presente atto e quelle che seguiranno sono a carico dello Studio associato.

STATUTO DI ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

L'architetto X, l'ingegnere Y, il Geometra Z iscritti ai rispettivi ordini ed esercitanti individualmente la libera professione, con il presente atto si associano per esercitare in comune la professione, costituendo la Associazione professionale "Studio tecnico associato dell'architetto X, dell'ingegnere Y, del geometra Z" con sede in

Le norme sull'ordinamento, sul patrimonio e sull'amministrazione, i diritti e gli obblighi degli associati, sono stabiliti negli articoli seguenti.

Il fondo iniziale dello Studio tecnico associato è di €
(in lettere) che viene versato nei seguenti importi:

- architetto X: €
- ingegnere Y: €
- geometra Z: €

art. 1 (*costituzione*)

È costituita una associazione tra professionisti denominata "Studio tecnico associato dell'architetto X, dell'ingegnere Y, del geometra Z"

art. 2 (*sede*)

La sede dello Studio associato viene stabilita in..... ed il relativo foro competente è.....

L'indirizzo può essere variato con delibera unanime degli associati e potranno essere istituiti uffici in Italia e all'estero.

art. 3 (*oggetto*)

Oggetto dell'associazione è lo svolgimento in forma associata della professione degli associati e di quelle attività di lavoro autonomo ad essa connesse, come ad es. il coordinamento delle prestazioni intellettuali, anche proprie di abilitazioni diverse.

L'associazione può svolgere ogni attività utile al raggiungimento dello scopo sociale e quindi:

- acquisire e gestire beni mobili ed immobili ed eseguire operazioni mobiliari, immobiliari e finanziarie;
- aprire conti correnti bancari, contrarre mutui e compiere ogni operazione finanziaria (con privati od istituti di credito) per procurarsi i mezzi per lo svolgimento della propria attività.

Sono escluse le attività di impresa ed ogni altra attività vietata agli associati per legge, quali credito ed assicurazione.

art. 4 (*mezzi*)

Tutte le operazioni di finanziamento dell'attività dell'associazione in ogni forma prevista dalla legge devono essere caratterizzate dalla massima trasparenza e chiarezza (finanziamenti da parte di privati, operazioni immobiliari...) nei confronti della committenza.

L'associazione non può, infatti, senza esplicito consenso del committente essere compartecipe (in forma collettiva o relativa al singolo associato) nelle Imprese costruttrici o nelle Ditte fornitrici dell'opera progettata o diretta per conto del committente.

L'associazione è tenuta ad informare la committenza nel caso di ideazione o brevetto di procedimenti costruttivi, materiali, componenti ed arredi (effettuati in forma collettiva o dal singolo associato) proposti per lavori progettati o diretti.

art. 5 (*associati*)

Possono essere associate le persone che sono iscritte all'Ordine degli Architetti Pianificatori Paesaggisti e Conservatori, all'Ordine degli Ingegneri o al Collegio dei Geometri o ad Ordini e Collegi di altre professioni tecniche e che hanno ottenuto il gradimento di tutti gli associati (es: Agronomi, Geologi, Commercialisti, Avvocati, etc...). Nei limiti e nei modi previsti dalla legge possono essere ammessi a collaborare, all'interno dell'associazione, praticanti e altri collaboratori non subordinati.

art. 6 (*attività*)

Gli associati svolgono la loro attività professionale esclusivamente nell'ambito dell'associazione, salvo quanto previsto nell'art. 11. L'associato assolve personalmente, nell'ambito dell'associazione la prestazione professionale.

Durante lo svolgimento dell'incarico può farsi rappresentare e coadiuvare da collaboratori, ausiliari o dipendenti dell'associazione, comunque sempre sotto la propria responsabilità e direzione e nei casi in cui ciò sia compatibile con la natura dell'incarico. Gli associati sono tenuti al segreto, alla riservatezza sulle attività professionali e al rispetto delle norme di deontologia; essi devono adoperarsi perché tali doveri siano rispettati anche da collaboratori, ausiliari e dipendenti dell'associazione.

art. 7 (*competenze professionali*)

L'attività di ogni singolo associato deve essere svolta nel rispetto delle singole competenze professionali, che derivano dal titolo professionale posseduto e in osservanza delle norme di legge e delle norme di deontologia professionale. Nel caso di professionisti appartenenti ad albi con norme deontologiche diverse, deve essere applicata quella più restrittiva.

art. 8 (*incarichi*)

All'atto dell'ingresso nell'associazione, l'associato deve conferire alla stessa tutti gli incarichi e mandati professionali dei quali è titolare. Deve inoltre dare notizia a tutti i propri committenti dell'avvenuto ingresso nell'associazione.

art. 9 (*onorari e spese*)

Per effetto del conferimento d'opera il risultato economico dell'attività professionale, svolta dai soci nell'ambito dell'associazione, fa capo alla stessa.

Gli onorari relativi sono, perciò, automaticamente acquisiti dall'associazione e sono fatturati direttamente dall'associazione a proprio nome. Viceversa e parallelamente, tutti i costi sostenuti direttamente o indirettamente dall'associazione o dai singoli associati, inerenti l'attività professionale svolta nell'ambito dell'associazione, sono a carico di questa e vengono rimborsati ai singoli associati che li abbiano sostenuti.

art. 10 (*regolamento*)

Lo statuto può essere integrato da un regolamento che disciplini aspetti non trattati dallo stesso. Il regolamento è approvato dall'assemblea ai sensi dell'art. 15 del presente documento. In caso di variazione del regolamento gli associati possono recedere ai sensi del succ. art. 21, con un preavviso di sei mesi.

art. 11 (*attività escluse*)

Gli associati non possono svolgere attività professionale al di fuori dell'associazione, con le seguenti eccezioni:

- attività didattica e pubblicazioni
- attività non pertinenti ai fini dell'associazione
-(attività che saranno determinate di volta in volta con il consenso unanime degli associati)

Le attività così escluse sono riferibili al singolo associato che ne è individualmente responsabile; i relativi compensi sono fatturati e gestiti individualmente.

art. 12 (*beni e servizi*)

I beni e i servizi destinati all'attività professionale acquisiti dall'associazione sono a disposizione degli associati per l'attività comune. L'associato non può servirsi, senza il consenso degli altri associati, dei beni e servizi dell'associazione per fin estranei a quelli dell'associazione.

art. 13 (*rapporti con i terzi*)

Il rapporto professionale intercorre direttamente tra il committente e il singolo socio, che risponde personalmente e professionalmente del proprio operato. Tuttavia agli effetti patrimoniali l'attività fa capo all'associazione, che se ne assume la responsabilità diretta, mentre la responsabilità personale e solidale degli associati ai sensi dell'art. 2267 del codice civile si verifica solo in via sussidiaria.

In caso di controversia con il committente, le conseguenze economiche, comprese le spese di difesa e di risarcimento dei danni per illeciti civili e penali, sono a carico dell'associazione, che potrà esercitare il diritto di rivalsa sul socio. L'associazione stipula a proprie spese il contratto di assicurazione per la copertura dei rischi professionali per l'attività svolta dai soci nell'ambito dell'associazione.

Gli associati devono rendere nota la loro appartenenza alla associazione, nello svolgimento di incarichi; nei rapporti professionali svolti a titolo individuale ai sensi dell'art.11, devono comunicare al committente la estraneità del rapporto rispetto all'associazione. Ogni associato deve segnalare tempestivamente agli altri soci e ai terzi interessati le situazioni di incompatibilità o di conflitto di interessi che eventualmente dovessero verificarsi per l'assunzione o l'espletamento di un incarico.

art. 14 (*tariffe*)

Le prestazioni eseguite dall'associazione sono a titolo oneroso e devono essere fatturate al committente in relazione alla attività svolta dall'associato o dagli associati che hanno eseguito la prestazione, sulla base delle tariffe a loro applicabili.

art. 15 (*amministrazione e rappresentanza*)

L'amministrazione e la rappresentanza dell'associazione spettano disgiuntamente a ciascuno degli associati, salvo diversa decisione dell'assemblea, secondo quanto previsto dagli artt. 2257 e 2266 Cc.

In caso di opposizione da parte di un associato ad operazioni degli amministratori, decide l'assemblea con il voto favorevole di almeno i due terzi, ai sensi del comma 2 dell'art. 2257 Cc.

art. 16 (*assemblea dei soci*)

Compiti dell'assemblea sono:

1. approvazione del regolamento
2. modifiche dello statuto e del regolamento
3. ammissione di nuovi associati
4. esclusione e recesso di associati
5. approvazione del rendiconto
6. nomina e sostituzione degli amministratori

L'assemblea delibera con il voto favorevole degli associati che rappresentino i due terzi sia per numero che per quote di partecipazione agli utili, tranne che per le materie in cui è prevista l'unanimità ai sensi del presente statuto.

art. 17 (*utili e perdite*)

Gli utili risultanti dal rendiconto annuale predisposto a cura degli amministratori, i costi e le eventuali perdite, vengono attribuiti annualmente tra gli associati nelle seguenti proporzioni:

- il socio X: €.....
- il socio Y: €.....
- il socio Z: €.....

Le quote potranno variare di anno in anno anche a consuntivo, in base all'attività effettivamente svolta nell'anno, con apposito atto di modifica sotto forma di

scrittura privata autenticata che, approvata all'unanimità, deve essere formata entro il termine per la dichiarazione dei redditi.

In sede di approvazione del rendiconto vengono determinati gli utili da distribuire e quelli da riportare a nuovo, tenuto conto della situazione finanziaria e dei programmi dell'associazione.

Nel corso dell'esercizio possono essere distribuiti acconti di utili, sulla base degli incassi e della situazione finanziaria

art. 18 (*patrimonio netto e finanziamenti*)

Il patrimonio netto è costituito dagli apporti degli associati e dagli utili maturati e non ancora distribuiti. Gli associati provvedono ai fabbisogni dell'associazione mediante apporti di denaro e mezzi, proporzionalmente alle loro quote di partecipazione stabilite nelle seguenti misure:

- il socio X: €.....
- il socio Y: €.....
- il socio Z: €.....

Gli apporti degli associati sono effettuati a titolo di capitale e sono infruttiferi di interessi, salvo diversa delibera.

In caso di scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un associato, ovvero di scioglimento dell'associazione, la liquidazione delle quote spettanti ai singoli associati tiene conto delle diverse quote di partecipazione al patrimonio netto. Le quote di partecipazione all'associazione hanno carattere personale e non sono trasferibili in tutto o in parte.

art. 19 (*imposte e ritenute*)

Imposte, tasse e contributi sono a carico dell'associazione se riferiti all'attività professionale associata. Imposte e contributi personali degli associati restano a loro carico. Le ritenute vengono imputate ai singoli associati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

art. 20 (*modifiche allo statuto*)

Il presente accordo è stipulato a tempo indeterminato. I patti sociali possono essere variati e l'associazione può essere sciolta con il consenso di tutti gli associati.

Ogni variazione della compagine sociale deve essere resa nota ai terzi contraenti.

art. 21 (*recesso, esclusione, morte*)

La qualità di associato si perde:

- per scioglimento dell'associazione;
- per inadempienza agli obblighi statuari
- per inosservanza dell'etica professionale
- per cancellazione dall'ordine o Albo di appartenenza

- per dimissioni, da comunicarsi almeno 6 mesi prima con lettera raccomandata e con decorrenza dalla data di ricevimento
- per morte, senza diritto di subentro da parte degli eredi
- per sanzione disciplinare di sospensione per un periodo superiore ai 6 mesi o cancellazione comminata dall’Ordine o Collegio, e divenuta definitiva
- per condanna penale che comporti l’interdizione dai pubblici uffici
- per modifica temporanea della società: sospensione.

Le prestazioni in corso da parte dell’associato al momento del recesso o della esclusione restano affidate all’associazione, salva la facoltà di rinunciare all’incarico da parte degli altri associati.

art. 22 (*liquidazione*)

L’associato che perde la qualità di socio ha diritto alla liquidazione delle sue spettanze sulla base della sua quota di partecipazione al patrimonio. Una situazione patrimoniale ed economica dell’associazione verrà redatta e sottoscritta immediatamente, con effetto alla data di scioglimento del rapporto; in caso di mancanza di accordo sui valori, questi saranno determinati mediante arbitrato ai sensi dell’art. 25. I beni e i diritti di cui è titolare l’associazione sono da valutare in base al valore corrente.

Nessun altro diritto, per clientela, avviamento, o altro spetterà al socio uscente. La liquidazione della quota dell’associato è a carico dell’associazione che provvederà al pagamento del proprio debito nei confronti dell’associato o dei suoi eredi entro sei mesi dalla data di scioglimento. Per le responsabilità dell’associato uscente, si applica l’art. 2290 del codice civile.

art. 23 (*uso del curriculum*)

Il curriculum vitae inerente l’attività svolta dallo studio associato deve evidenziare le specifiche competenze professionali di ciascuno dei membri associati e degli eventuali rapporti di collaborazione intervenuti nelle singole opere.

In caso di scioglimento o esclusione dall’associazione, ciascun socio potrà utilizzare il contenuto di tale curriculum per la successiva attività professionale, purchè siano indicati con chiarezza tutti i nominativi dei partecipanti ad ogni incarico ed il relativo ruolo professionale (con rif. Al GLOSSARIO RUOLI PROFESSIONALI contenuto nel D.G.R.V. N. 1013/99), che dovrà pertanto essere preventivamente stabilito.

La presente clausola vale anche nel caso in cui, qualora sia previsto dal presente statuto, uno degli associati svolga attività individuale contemporaneamente a quella in associazione.

art. 24 (*dati personali*)

La sottoscrizione del presente statuto implica il consenso di ciascun firmatario al trattamento (ex L. 671 31.12.96) dei dati personali utilizzati nel curriculum vitae dell’associazione, per operazioni finalizzate all’attività professionale degli associati.

Tale consenso si considera valido anche ai fini dell'utilizzo del curriculum successivamente all'eventuale scioglimento dell'associazione o per dimissioni di parte dei soci membri.

art. 25 (*arbitrato*)

Le controversie tra le parti, che insorgano nell'applicazione del presente statuto, saranno decise da un arbitro, amichevole compositore, scelto di comune accordo.

In caso di disaccordo l'arbitro sarà nominato, su richiesta della parte più diligente, dal Presidente del tribunale di Questi deciderà inappellabilmente regolando lo svolgimento del giudizio a norma degli articoli 816 e seguenti del codice di procedura civile.

art. 26 (*incompatibilità*)

L'associazione può svolgere incarichi di prestazione professionale solo quando non sussistano condizioni di incompatibilità, quali:

- l'assunzione (o preesistenza) della carica di Consigliere o di Assessore da parte di uno (o più) dei singoli associati presso la medesima Amministrazione Pubblica che ha affidato l'incarico allo Studio Associato.
- L'incarico di consulenza in forma occasionale o continuativa svolto da uno degli associati (ad es. in qualità di Commissario tecnico preposto all'attività urbanistica ed edilizia) presso lo stesso Ente Pubblico che ha affidato l'incarico allo Studio Associato.
- L'associazione (e viceversa il singolo associato) che esegue per incarico di una P.A. strumenti urbanistici e loro varianti, deve astenersi, fino alla loro approvazione definitiva, dal far assumere ai propri associati in forma personale (e viceversa allo studio associato), incarichi privati di progettazione nell'area oggetto dello strumento urbanistico. Tale norma è estesa anche a quei professionisti che abbiano collaborato alla stesura del piano o che con l'associazione abbiano rapporti di collaborazione in atto.
- la partecipazione, come concorrente, ad un Concorso nel quale uno o più degli associati è nominato membro giudice.
- Il singolo associato non può accettare l'incarico di collaudatore di un'opera quando all'interno dell'associazione vi sia anche un solo professionista a qualsiasi titolo interessato ad essa (progettista, direttore dei lavori, socio o dipendente degli stessi, titolare della concessione, titolare o dipendente dell'impresa, o altre cause di incompatibilità note all'Ordine).
- Se un membro dell'associazione, a titolo personale, viene proposto quale consulente tecnico, anche in vertenze stragiudiziali, l'associazione dovrà astenersi dall'assumere il relativo incarico nel caso in cui l'associato si sia già pronunciato in precedenza.

art. 27 (*ordine professionale*)

Copia dell'atto costitutivo, dello statuto e delle eventuali variazioni, redatta nella lingua dello stato in cui l'associazione ha sede e in inglese, deve essere notificata a mezzo raccomandata a tutti gli ordini di appartenenza degli associati.

art. 28 (*tutela giuridica dell'attività di progettazione*)

Per la tutela dell'attività di progettazione si fa riferimento alla L. 633 del 22.04.1941 (legge sul diritto d'autore)

La titolarità dei diritti patrimoniali e morali spetta al titolare del diritto d'autore (progettista).

Per ogni opera eseguita in collaborazione, se i contributi sono indistinguibili, i diritti spettano in comunione a tutti i coautori, in parti di uguale valore.

In caso di scioglimento della società la proprietà dei disegni e delle pratiche spetterà al professionista che ha svolto l'incarico, apponendone la propria firma. In caso di firma congiunta spetterà ai singoli soci definire la delega per la custodia e l'affidamento degli elaborati.

art. 29 (*norme finali*)

Per quanto non espressamente previsto dal presente statuto valgono le vigenti norme di legge in materia e le disposizioni dei rispettivi ordinamenti professionali.

Capitolo II

REGIMI CONTABILI E REGISTRI CONTABILI OBBLIGATORI

Si è visto nel capitolo precedente che, negli adempimenti di inizio attività, il professionista deve scegliere il regime di contabilità da adottare ai fini delle imposte dirette e indirette.

Per gli esercenti attività professionali sono applicabili, a secondo dei compensi percepiti o presunti in caso di inizio attività, diversi regimi contabili. Per ogni regime contabile sono previsti i registri obbligatori ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi.

Regime di contabilità ordinaria

Tale regime è applicabile solo su opzione dal 1997, da esprimere nella dichiarazione annuale Iva relativa l'anno precedente, o nella dichiarazione di inizio attività. L'opzione ha effetto fino a revoca e, comunque, per almeno un triennio. Il DPR 442/1997, come si è già detto, ha però modificato la disciplina delle opzioni per i regimi contabili: non è più prevista l'opzione preventiva, essendo sufficiente la concreta applicazione del regime, *cioè il comportamento concludente tenuto dal soggetto*, cui in ogni modo farà seguito apposita opzione che ha effetto per l'anno oggetto della dichiarazione. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata, cui farà seguito la formale opzione di revoca nella prima dichiarazione annuale successiva (barrando la relativa casella) nel caso si decida di abbandonare, ad inizio anno, il regime ordinario.

Il regime di contabilità ordinaria è stato usato spesso in passato per un motivo molto semplice: costituiva uno scudo contro gli accertamenti basati sui parametri presuntivi di reddito. Tale metodo di accertamento del reddito è, difatti, consentito verso i soggetti che adottano il regime di contabilità ordinaria solo se viene, attraverso le verifiche fiscali, considerata *inattendibile la contabilità ordinaria sul verbale di ispezione* ai sensi dell'art 1 c. 1 DPR 570/1996. Oggi con l'entrata in vigore degli studi di settore, di cui si parlerà più avanti, tale differenza è stata annullata.

– registri obbligatori

- *Registro IVA fatture emesse*, le fatture emesse devono essere annotate entro 15 gg. dall'emissione (entro 60 gg. in caso di contabilità meccanografica);
- *Registro IVA fatture acquistate*, le fatture ricevute devono essere numerate progressivamente in ordine di ricevimento e registrate non oltre la dichiarazio-

ne annuale relativa al secondo anno d'imposta successivo a quello in cui il diritto è sorto, con assegnazione di numerazione progressiva;

- *Registro cronologico dei movimenti finanziari*: annotazione cronologica entro 60 gg. delle operazioni da cui derivano componenti positivi e negativi di reddito, tutte le movimentazioni finanziarie inerenti all'esercizio della professione, compresi utilizzi delle somme percepite per fini extra professionali. Inoltre occorre indicare i seguenti dati:
 1. generalità: comune e indirizzo di residenza anagrafica del soggetto che effettua o riceve il pagamento;
 2. estremi dei documenti: estremi della fattura, parcelle note o altro documento;
 3. descrizione: causale delle operazioni (es. incasso fattura, versamento Iva. Per i prelevamenti estranei all'esercizio dell'attività, indicare: prelevamento personale o versamento personale;
 4. banca o posta: estremi dei conti correnti bancari e postali se utilizzati.Le annotazioni sul registro cronologico possono essere effettuate adottando il metodo contabile ragionieristico della partita doppia.
Se sul registro cronologico sono annotate le registrazioni previste ai fini Iva sopradette, si possono non tenere i registri Iva delle fatture emesse e delle fatture d'acquisto.
- *Registro dei beni ammortizzabili*: le annotazioni possono essere effettuate in alternativa sul registro Iva acquisti o sul registro cronologico; anche se si consiglia la tenuta per un miglior ordine, non essendo lo stesso di particolare difficoltà.

Contabilità semplificata 1° metodo

Si tratta del normale regime contabile dei professionisti, vale a dire il regime contabile che si applica autonomamente in assenza d'espressa opzione per altri tipi di contabilità, qualunque sia il volume d'affari realizzato; sono tuttavia esclusi i professionisti individuali in possesso dei requisiti per il regime forfetario, i quali possono adottare la contabilità semplificata previa specifica opzione.

– registri obbligatori

- *Registro Iva fatture emesse* come sopra;
- *Registro Iva fatture acquisti* come sopra;
- *Registro Irpef incassi e pagamenti*: in tale registro devono essere indicati entro 60 gg. gli introiti e le spese derivanti dall'esercizio della professione anche se non documentati da fattura, cioè non rientranti nella sfera dell'Iva. Inoltre, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, deve essere annotato il conteggio delle quote di ammortamento deducibili,

compreso il valore del bene cui si riferiscono; in alternativa a quest'ultima annotazione il professionista può adottare il registro dei beni ammortizzabili (scelta consigliata).

Contabilità semplificata 2° metodo

Si differenzia dal primo metodo perché il registro incassi pagamenti Irpef può essere sostituito dai registri Iva, purché sugli stessi siano annotate le operazioni non soggette ai fini Iva ma ugualmente inerenti la sfera professionale e, quindi, ai fini delle imposte dirette. I registri così adattati si chiameranno Iva/Irpef; gli incassi e i pagamenti vanno annotati secondo il criterio di cassa, quindi solo se pagati e incassati. Sugli stessi, a fine anno vanno annotate, se esistono, le fatture emesse e non incassate e le fatture ricevute non pagate, che sono considerate come scritture di storno ai fini Irpef (tale metodo è quello suggerito).

Contabilità supersemplificata

Tale regime consente delle semplificazioni per i contribuenti minori.

Coloro che aderiscono a tale regime sono tenuti ai seguenti adempimenti:

- *vendite*: annotazione entro giorno 15 del mese successivo delle operazioni fatturate, distinte per aliquota nel registro IVA o nel prospetto contabile approvato dal 11/02/1997 (si può scannerizzare il modello);
- *acquisti*: annotare l'importo mensile o trimestrale dell'imponibile e relativa IVA degli acquisti ed importazioni sul registro IVA acquisti o sul sopraccitato prospetto entro i termini per la liquidazione trimestrale;
- *conservazione* della documentazione relativa agli acquisti e agli altri costi previsti ai fini delle imposte dirette.

La semplificazione consiste sia nelle annotazioni riepilogative e sia nella possibilità di sostituire i registri Iva con il prospetto contabile, tale regime non incide sulle modalità di determinazione delle imposte dirette e indirette.

– Professionisti ammessi

I professionisti soggetti Iva possono adottare il regime contabile super-semplificato a condizione che nell'anno solare precedente non abbiano superato nessuno dei limiti indicati nel prospetto successivo, in ogni caso è escluso agli studi associati:

- *Volume d'affari* comprese le operazioni fuori campo IVA non superiore a 15.493,71 euro (30 milioni);
- *Acquisti* al netto di IVA non superiori a 10.329 euro;
- *Beni strumentali utilizzati*, anche in leasing e al netto degli ammortamenti, non superiori a 25.822,84 euro;
- *Compensi a dipendenti e collaboratori* con importi non superiori al 70% del volume d'affari sopra indicato e quindi di importi non superiori a 10.845,59 euro.

– Come si applica per le nuove attività

I soggetti che iniziano l'attività possono avvalersi delle semplificazioni di cui sopra se attestano nell'apposito modello di inizio attività di non superare i limiti sopra citati. I contribuenti che superano i parametri nel corso dell'anno non possono usufruire delle agevolazioni contabili dall'anno successivo, nel quale devono seguire le regole della normale contabilità semplificata.

Contabilità forfettaria

Tale regime a differenze degli altri, determina in modo forfetario il calcolo delle imposte dirette e indirette, non è valevole per le associazioni professionali.

– Semplificazioni

- *vendite*: annotazione entro giorno 15 del mese successivo delle operazioni fatturate, distinte per aliquota nel registro IVA o nel prospetto contabile approvato dal 11/02/1997 (*si può scannerizzare il modello*);
- *acquisti*: richiedere e conservare la relativa documentazione.

– Determinazione dell'Iva e del reddito professionale

Il reddito si determina applicando all'ammontare del volume degli affari aumentato dei compensi fuori campo Iva la percentuale del 78%.

L'Iva da versare si calcola applicando la percentuale del 84% sulle operazioni imponibili.

– Limiti massimi

- *Volume d'affari* comprese le operazioni fuori campo IVA non superiore a 10.329,14 euro (20 milioni);
- *Acquisti* al netto di IVA non superiori a 10.329 euro;
- *Beni strumentali* utilizzati anche in leasing e al netto degli ammortamenti non superiori a 25.822,84 euro;
- *Compensi a dipendenti e collaboratori* con importi non superiori al 70% del volume d'affari sopra indicato e quindi di importi non superiori a 7.230,39 euro.

– Scelta, opzioni, inizio attività, superamento limiti

Sono obbligati a tale regime, salvo opzione, i professionisti – persone fisiche – che nell'anno solare precedente non hanno superato i limiti sopra evidenziati. I contribuenti minimi possono optare per l'applicazione dell'Irpef e dell'Iva nei modi ordinari, con apposita comunicazione di variazione dati da inviare all'ufficio Iva entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta per il quale è stato tenuto il comportamento, e valevole fino a revoca e comunque per almeno un triennio.

Ad inizio attività per applicare il regime è necessario attestare nel modello di inizio attività di non superare presuntivamente nel corso dell'anno i limiti sopra indicati.

Il regime, cessa di applicarsi dall'anno successivo a quello in cui in cui anche una sola delle condizioni richieste non è più rispettata.

Regime agevolato per nuove iniziative

Tale regime è stato introdotto dalla legge finanziaria del 2001 del 23/12/2000.

– Semplificazioni

il regime fiscale prevede sia un'agevolazione sulla determinazione del reddito ai fini Irpef, che una semplificazione degli adempimenti contabili.

Sono esonerati:

- dall'obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte dirette ed indirette;
- dalle liquidazioni, versamenti periodici e acconto IVA.

Devono comunque:

- tenere e conservare i documenti emessi e ricevuti, fatture ricevute ecc;
- emettere fattura o certificare i corrispettivi;
- presentare le dichiarazioni annuali
- tenere le scritture e gli eventuali libri previsti dalle norme sul lavoro, nonché effettuare gli adempimenti previsti per i sostituti d'imposta.

– Agevolazione fiscale

il reddito netto, calcolato per differenza tra l'ammontare dei ricavi e i costi deducibili, è assoggettato ad un'imposta sostitutiva del 10% in luogo dell'Irpef e delle addizionali; tale reddito non concorre alla formazione del reddito complessivo.

Si deve poi pagare l'Irap e l'Iva annuale. Sul reddito assoggettato ad imposta sostitutiva non sono applicabili le detrazioni e oneri deducibili normalmente spettanti al contribuente. Pertanto, prima di aderire, bisogna verificarne la convenienza.

I sostituti d'imposta che erogano compensi a professionisti aderenti a tale regime sono esonerati dall'obbligo di effettuare la ritenuta di acconto del 20%.

– Soggetti ammessi e condizioni

- persone fisiche che iniziano un'attività di lavoro autonomo, che negli ultimi tre anni non hanno esercitato attività artistica, professionale anche in forma associata o di impresa; la qualità di socio in società di capitali o di persona non è ostativa; la semplice apertura di partita IVA non è considerata automaticamente causa di esclusione, occorrendo a tal fine l'effettivo svolgimento dell'attività.
- La nuova attività non deve costituire la mera prosecuzione di una precedentemente volta anche in qualità di lavoro dipendente o autonomo, compresa quella sotto forma di collaborazione coordinata e continuativa, rimane esclusa l'attività svolta come pratica professionale.

- L'ammontare dei compensi di lavoro autonomo non deve superare il limite di euro 30.987,41 (lire 60 milioni)
- L'agevolazione ha durata massima tre anni

– **Decadenza dell'agevolazione**

Il regime fiscale cessa di avere efficacia:

- A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel quale i compensi superano di non oltre il 50% il limite previsto, cioè superiore a 30.987,41 (60 milioni di lire) euro ma inferiore ai 46.481,12 euro (90 milioni di lire);
- A decorrere dallo stesso periodo di imposta, nell'ipotesi in cui i compensi superano i limiti di oltre il 50%, cioè sono superiori a 46.481,12 euro (90 milioni di lire); in tal caso l'intero reddito annuo è assoggettato a tassazione ordinaria e l'Irpef e l'Iva sono pagate in un unico versamento annuale.

– **Modalità di accesso all'agevolazione**

Opzione in fase di inizio attività o apposita comunicazione in caso di rinuncia. La rinuncia può essere fatta entro la data di presentazione della dichiarazione, se il contribuente ha tenuto un comportamento che non pregiudica la scelta di un regime diverso da quello per il quale aveva esercitato l'opzione, questo in virtù del "comportamento concludente" di cui si è già parlato nel primo paragrafo.

– **Assistenza fiscale**

per questo regime fiscale i professionisti possono farsi assistere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, mediante una richiesta presentata o spedita il 31 gennaio dell'anno a decorrere dal quale il soggetto è in regime agevolato o entro 30 giorni dalla data di presentazione di inizio attività. Per accedere a tale servizio è necessario un computer e un modem in grado di connettersi al sistema informativo dell'Agenzia stessa; comunque a chi sceglie l'assistenza è previsto un credito d'imposta, utilizzabile in compensazione nel modello F24, pari al 40% del prezzo di acquisto e comunque non superiore ad euro 309,87 (seicentomila).

Regime agevolato per attività marginali

Previsto dall'art.14 della L.388/2000 è un regime agevolativi sia negli aspetti contabili sia nella determinazione del reddito.

– **Semplificazioni**

Sono esonerati:

- dall'obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte dirette ed indirette;
- dalle liquidazioni, versamenti periodici e acconto IVA.

Devono comunque:

- tenere e conservare i documenti emessi e ricevuti, fatture ricevute ecc;

- emettere fattura o certificare i corrispettivi;
- presentare le dichiarazioni annuali
- tenere le scritture e gli eventuali libri previsti dalle norme sul lavoro, nonché effettuare gli adempimenti previsti per i sostituti d'imposta.

– **Agevolazione fiscale**

è previsto l'assoggettamento del reddito di lavoro autonomo ad un'imposta sostitutiva dell'Irpef, pari al 15%, della differenza fra l'ammontare dei ricavi e compensi, determinati automaticamente dal programma Gerico sugli studi di settore, e quello dei costi e delle spese determinate secondo le regole previste per il lavoro autonomo. Con tale imposta si sostituisce l'Irpef e le addizionali comunali, il reddito relativo non partecipa alla formazione della base imponibile Irpef anche in presenza di altri redditi. Restano immutati gli obblighi in materia Iva ed Irap.

– **Soggetti ammessi e condizioni**

- Persone fisiche,
- L'attività di lavoro autonomo deve rientrare fra quelle effettivamente assoggettate agli studi di settore
- L'ammontare dei compensi di lavoro autonomo per il primo periodo di applicazione del regime si fa riferimento al reddito imposta del periodo di imposta precedente, che non deve superare il limite fissato per ogni categoria con appositi provvedimenti ministeriali, e comunque non superiori a 25.822,84 euro (50 milioni di lire). Per i periodi di applicazione del regime successivo al primo i ricavi relativi ai fini della determinazione del limite sono quelli minimo di riferimento derivanti dall'applicazione degli studi di settore (vedi nella tabella allegata i limiti applicabili per ogni categoria professionale).

– **Modalità di accesso**

previa domanda, da presentare entro il mese di gennaio dell'anno dal quale si intende aderire.

– **Durata dell'agevolazione**

è a tempo indeterminato, la domanda presentata si intende tacitamente rinnovata di anno in anno.

– **Decadenza dell'agevolazione**

Il regime agevolato cessa di avere efficacia:

- a decorrere dal periodo d'imposta successivo, se i compensi annui superano i limiti fissati dai decreti,
- a decorrere dallo stesso periodo d'imposta nel caso che i ricavi superino il limite fissato di oltre il 50%.

– **Assistenza fiscale**

è quella vista in precedenza per le nuove attività.

TAB. 2
CONTABILITÀ DEI PROFESSIONISTI
RIEPILOGO TIPI DI CONTABILITÀ

Tipo di contabilità	Condizioni
ordinaria	È necessaria una specifica opzione, da effettuare nella dichiarazione Iva relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio attività (ovvero, per i forfetari, con apposita comunicazione); l'opzione ha effetto fino a revoca ed è in ogni caso valida per almeno un triennio.
semplificata	Si tratta del regime contabile normale dei professionisti, vale a dire il regime che si applica automaticamente in assenza d'espressa opzione per altri tipi di contabilità; sono tuttavia esclusi i professionisti individuali in possesso dei requisiti per il regime forfetario, i quali possono adottare la contabilità semplificata previa specifica opzione.
Super semplificata (contribuenti minori)	È facoltativo per i professionisti individuali, in presenza dei seguenti requisiti riferiti alla dimensione dell'attività: <ul style="list-style-type: none"> – <i>volume d'affari</i> fino a € 15.493,71 (£ 30 milioni) (importo ragguagliato ad anno); ai fini del calcolo si tiene conto anche dei compensi non rilevanti ai fini Iva, percepiti nell'anno; nel caso di esercizio di più attività si fa riferimento all'attività prevalente; – <i>acquisti</i>: fino a € 10.329,14 (£ 20 milioni); – <i>valore dei beni strumentali</i> utilizzati (compresi quelli non di proprietà, come quelli in leasing) fino a € 25.822,85 (£ 50 milioni); si considera il costo al netto degli ammortamenti; – <i>dipendenti e collaboratori stabili</i> (esclusi quindi quelli occasionali): compensi totali corrisposti (compresi contributi) non superiori al 70% del volume d'affari. <p>Il regime non si applica dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle suddette condizioni.</p> <p>I professionisti che iniziano l'attività devono attestare nella dichiarazione di inizio attività di presumere l'esistenza dei requisiti sopraindicati.</p> <p>I professionisti individuali in possesso dei requisiti sopraindicati hanno facoltà di:</p> <ul style="list-style-type: none"> – applicare la contabilità semplificata, senza alcuna comunicazione o opzione; – adottare la contabilità ordinaria, con opzione da esercitare nella dichiarazione Iva relativa all'anno precedente, vincolante per almeno un triennio.
Forfettaria (contribuenti minimi)	Si applica obbligatoriamente (salvo diversa opzione) solo per i professionisti individuali, in presenza dei seguenti requisiti riferiti alla dimensione dell'attività: <ul style="list-style-type: none"> – <i>volume d'affari</i> fino a € 10.329,14 (£ 20 milioni) (importo ragguagliato ad anno); ai fini del calcolo si tiene conto anche dei compensi non rilevanti ai fini Iva, percepiti nell'anno; – <i>valore dei beni strumentali</i> utilizzati (compresi quelli non di proprietà, come quelli in leasing) fino a € 10.329,14 (£ 20 milioni) (si considera il costo al netto degli ammortamenti); – <i>dipendenti e collaboratori stabili</i> (esclusi quindi quelli occasionali): compensi totali corrisposti (compresi contributi) non superiori al 70% del volume d'affari. <p>Il regime forfetario non si applica dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle suddette condizioni</p> <p>È possibile adottare un diverso regime contabile (contabilità ordinaria, semplificata, o super-semplificata) con opzione da esercitare tramite comunicazione all'Ufficio Iva entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva, con effetto dall'1.1 dell'anno di presentazione, ovvero nella dichiarazione di inizio attività; l'opzione è vincolante per almeno un triennio.</p> <p>I professionisti che iniziano l'attività adottano la contabilità forfettaria qualora attestino nella dichiarazione di inizio attività di presumere l'esistenza dei requisiti sopraindicati.</p>

Tenuta dei registri contabili – Vidimazione e imposta di bollo

Tutti i registri contabili, prima di essere utilizzati, dovevano essere vidimati. A decorrere dal 25 ottobre 2001, per effetto della L. n. 383 del 18/10/2001, tale obbligo è stato abolito, pertanto tutti i registri previsti dalla normativa prima di essere utilizzati devono essere semplicemente numerati progressivamente in ogni pagina, senza pagamento di imposta di bollo né di concessioni governative, prima del loro utilizzo e non preventivamente. Solo per eventuali libro giornale e libro inventari la numerazione deve essere progressiva per ogni anno, indicando per ogni pagina l'anno cui si riferisce la contabilità

N.B. Non sono, pertanto, sanzionabili le violazioni, per omessa bollatura ai sensi dell'art.9 del D.Lgs 18.12.1997 n. 417, *anche se commesse prima dell'entrata in vigore della Legge 383/2001 (C.M. n 92/E del 22/10/2001)*.

I registri possono avere impostazione e formato liberi (manuali, a fogli mobili, tabulati meccanografici, ecc.). Devono essere tenuti senza spazi in bianco, senza interlinee, senza trasporti a margine, senza abrasioni e cancellature. Eventuali correzioni devono consentire la lettura di quanto cancellato.

– Tempi di registrazione delle scritture contabili.

- *Registro Iva acquisti*, le fatture ricevute devono essere numerate progressivamente in ordine di ricevimento e registrate non oltre la dichiarazione annuale relativa al secondo anno d'imposta successivo a quello in cui il diritto è sorto, con assegnazione di numerazione progressiva;
- *Registro Iva fatture emesse*, le fatture emesse devono essere annotate entro 15 gg. dalla emissione (entro 60 gg. in caso di contabilità meccanografica) e comunque devono partecipare alla liquidazione IVA in base alla data di emissione;
- *Registro cronologico dei movimenti finanziari*: annotazione cronologica entro 60 gg. dall'effettuazione della spesa.
- *Registro dei beni ammortizzabili*: le annotazioni possono essere effettuate in alternativa sul registro Iva acquisti o sul registro cronologico; anche se si consiglia la tenuta per un miglior ordine, non essendo lo stesso di particolare difficoltà, le operazioni devono essere registrate entro il termine della dichiarazione dei redditi.

– Tenuta con il sistema meccanografico.

Le modalità di registrazione nel caso di utilizzo di computers, si concretizza mediante la stampa dei dati, contenuti nei documenti contabili (fatture, note e parcelle) sugli appositi tabulati meccanografici, numerati progressivamente.

Per quanto previsto dall'art.7 del D.L. 357/94, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici, è regolare a tutti gli effetti di Legge (civile – amministrativo – tributario) qualora i dati contabili, in sede di controllo e ispezione, risultano inseriti sui supporti magnetici e a condizione che:

- I dati contabili siano relativi all'anno per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione della relativa dichiarazione annuale;
- I dati risultano inseriti entro i termini stabiliti dalla legge (entro 60 giorni)
- I dati memorizzati devono essere, a richiesta degli organi di controllo, stampati sui tabulati cartacei.

– **Conservazione**

Le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate per dieci anni, o anche di più, sino a quando non sono definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.

Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili, in essi contenuti, non siano stati stampati sui libri e registri previsti.

I documenti devono essere conservati presso la sede sociale, domicilio o residenza del contribuente. Qualora i documenti siano conservati presso un ufficio esterno occorre disporre della dichiarazione rilasciata dal medesimo che confermi quali sono le scritture e i libri detenuti dall'ufficio incaricato, in conformità all'art. 52 del DPR 633/1972.

– **Professionisti con più studi**

I contribuenti possono suddividere ciascun registro (fatture emesse o acquisti) in più registri sezionali, a seconda delle esigenze operative: ad esempio per registrare distinte serie numeriche di fatturazione o per i diversi studi in cui è esercitata l'attività. In tal caso nella prima pagina di ciascun registro devono essere indicate le serie numeriche e le sede cui si riferiscono le annotazioni. È necessario comunque tenere un registro riepilogativo Iva, le annotazioni e gli importi dei registri sezionali, tenuti nei vari studi, devono essere riportati (nei modi e nei tempi previsti dalla normativa) sul registro riepilogativo Iva vidimato.

TAB. 3
REGISTRI OBBLIGATORI DEI PROFESSIONISTI

Tipi di contabilità		Registri obbligatori	
		ai fini Iva	ai fini Irpef
ordinaria		– registro fatture emesse ⁽¹⁾ – registro fatture d’acquisto ⁽¹⁾	– registro dei movimenti finanziari – registro beni ammortizzabili ^{(1) (2)}
semplificata	1° metodo ⁽³⁾	– registro Iva fatture emesse – registro Iva fatture d’acquisto	– registro incassi e pagamenti
	2° metodo ⁽³⁾	– registro Iva fatture emesse integrato con annotazioni degli incassi – registro Iva fatture d’acquisto integrato con annotazioni dei pagamenti	
supersemplificata (contribuenti minori)		– registro Iva fatture emesse (ovvero apposito prospetto ministeriale) – registro Iva fatture d’acquisto (ovvero apposito prospetto ministeriale)	
forfettaria (contribuenti minimi)		– registro Iva fatture emesse (ovvero apposito prospetto ministeriale)	

(1) **Registri:** i professionisti che abbiano optato per il regime di contabilità ordinaria, hanno facoltà di non tenere i registri Iva nel registro ammortizzabili a condizione che:

- le registrazioni previste ai fini Iva siano annotate sul registro cronologico entro i termini previsti dalla normativa Iva
- le registrazioni previste per i beni ammortizzabili siano eseguite sul registro cronologico entro il termine di presentazione della dichiarazione.
- su richiesta dell’amministrazione finanziaria siano forniti in forma sistematica gli stessi dati richiesti per le annotazioni sui registri Iva e sul registro beni ammortizzabili.

(2) **Semplificazione:** è possibile in alternativa eseguire le annotazioni degli ammortamenti nel registro Iva acquisti

(3) **Metodi:** sono alternativi, a scelta del professionista.

Svolgimento di più attività

– Esercizi di più attività professionali

Nel caso in cui il professionista svolge più attività professionali, non è obbligato a adottare una contabilità Iva separata; i registri sono quindi unici.

Il contribuente può optare, comunque, per l’applicazione con contabilità separate. L’opzione si esercita nella dichiarazione di inizio attività, ovvero nella prima dichiarazione annuale Iva ed è vincolante per almeno un triennio.

– Esercizio congiunto di attività professionali e di impresa

Nel caso di esercizio contemporaneo di attività di impresa ed attività professionali è obbligatoria l’applicazione separata dell’Iva per ciascuna attività, con obbligo di contabilità separate, la partita Iva rimane unica.

TAB. 4
CONTABILITÀ ORDINARIA
RIEPILOGO ADEMPIMENTI E CONTENUTO DEI REGISTRI OBBLIGATORI

Registro	Adempimenti e contenuto
Registro Iva fatture emesse ⁽⁶⁾	Annotazione delle fatture emesse entro 15gg. dalla emissioni (entro 60 gg. in caso di contabilità meccanografica) con i seguenti dati ⁽¹⁾ : – numero progressivo e data di emissione; – imponibile e Iva distinti per aliquota ⁽²⁾ – ditta, denominazione o ragione sociale (se società), nome e cognome (se persona fisica) del cliente ⁽³⁾ .
Registro Iva fatture d'acquisto ⁽⁶⁾	Numerazione progressiva nell'ordine di ricevimento di fatture e bolle doganali, e registrazione, entro il termine della liquidazione periodica in cui si detrae la relativa Iva, dei seguenti dati: – data della fattura o della bolla doganale – numero progressivo attribuito dal contribuente – ditta, denominazione o ragione sociale (se società), nome e cognome (se persona fisica) del fornitore ⁽³⁾ . – ammontare dell'imponibile e dell'Iva, distinti per aliquota ⁽²⁾ .
Registro cronologico dei movimenti finanziari ⁽⁴⁾	Annotazione cronologica entro 60 gg. delle operazioni da cui derivano: – componenti positivi e negativi di reddito – movimentazioni finanziarie inerenti all'esercizio dell'arte o della professione, compresi utilizzi delle somme percepite, anche se estranee a tale servizio. Inoltre occorre indicare i seguenti dati: 1) generalità : comune e indirizzo di residenza anagrafica del soggetto che effettua o riceve il pagamento; 2) estremi dei documenti : estremi della fattura, parcella, nota o altro documento; 3) descrizione : causale delle operazioni (es.: incassi fattura, versamento Iva, somme riscosse per conto clienti, ecc); per i prelevamenti o versamenti estranei all'esercizio dell'attività, indicare: "prelevamento personale" o "versamento personale"; 4) banca : estremi dei conti correnti bancari o postali; 5) compensi : tra i compensi percepiti anche il valore normale dei compensi in natura.
Registro beni ammortizzabili ⁽⁵⁾	Annotazione, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, per categorie di beni omogenee per anno di acquisto e coefficiente di ammortamento, dei seguenti dati: – anno di acquisto; – costo originario, rivalutazioni e svalutazioni; – fondo ammortamento esistente a fine periodo precedente; – coefficiente di ammortamento applicato nell'anno; – quota annuale di ammortamento; – eliminazione di beni. Per immobili e beni iscritti in pubblici registri (veicoli, barche, aerei) le annotazioni sopraindicate devono essere effettuate per singolo bene.

- (1) **Memorizzazione dati**: anche se non trascritte su carta le registrazioni dell'esercizio corrente sono considerate regolari se i dati sono aggiornati su supporto magnetico entro i termini indicati nel prospetto.
- (2) **Norma di non applicabilità dell'Iva**: se l'operazione è non imponibile o esente va indicata la norma che prevede la non applicabilità dell'imposta, anziché l'ammontare dell'Iva (ad es. i medici indicano: importo esente ai sensi art. 10 n. 18, DPR 633/72).
- (3) **documenti riepilogativi**: le fatture di importo inferiore a € 154,94 (lire 300.000) al netto dell'Iva, possono essere raggruppate in un documento riepilogativo, il quale deve riportarne i numeri di fattura, l'imponibile complessivo e l'Iva, distinti per aliquota.
- (4) **Partita doppia**: le annotazioni possono essere effettuate adottando il metodo contabile della partita doppia, secondo le regole del D.M. 20.12.1990.
- (5) **Beni ammortizzabili**: le annotazioni possono essere effettuate, in alternativa, nel registro Iva acquisti. In alternativa, i professionisti che abbiano optato per il regime di contabilità ordinaria, hanno facoltà di non tenere il registro dei beni ammortizzabili a condizione che le registrazioni previste per i beni ammortizzabili siano eseguite sul registro cronologico entro il termine di presentazione della dichiarazione e, su richiesta dell'amministrazione finanziaria, siano in forma sistematica gli stessi dati richiesti per le annotazioni sul registro beni ammortizzabili.
- (6) **registri Iva**: i professionisti che abbiano optato per il regime di contabilità ordinaria hanno facoltà di non tenere i registri Iva a condizione che le registrazioni previsti ai fini Iva siano annotate sul registro cronologico entro i termini previsti dalla normativa Iva e, su richiesta dell'amministrazione finanziaria, siano forniti in forma sistematica gli stessi dati richiesti per le annotazioni sui registri Iva.

TAB. 5
 APPLICAZIONE SEPARATA DELL'IVA
 RIEPILOGO ADEMPIMENTI

Contabilità (fatturazione, registrazione, liquidazioni, dichiarazioni periodiche)	È obbligatoria la tenuta della contabilità separata per le attività per le quali si ha l'applicazione separata dell'Iva; quindi sono separati i registri, la fatturazione, le registrazioni, le liquidazioni.
Versamenti	Il versamento Iva è unico per tutte le attività, si può quindi compensare il credito di una attività con il debito di un'altra.
Dichiarazione annuale	Le attività con applicazione separata dell'Iva sono esposte su appositi separati intercalari, che fanno comunque parte di un unico modello.

EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI AI FINI IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE

Fatturazione delle operazioni

Il professionista deve emettere fattura per le operazioni che effettua, indicando tutti i dati obbligatori. La fattura deve essere emessa non oltre la data dell'incasso; può essere emessa prima ma, in tal caso, il professionista deve comunque versare l'Iva (ad eccezione *della fattura ad esigibilità differita*). Per tale motivo è adottata la procedura della fattura proforma.

Per quanto riguarda, invece, le imposte dirette (Irpef, Irap) il compenso esposto in fattura è tale soltanto nel periodo di imposta in cui avviene l'incasso (c.d. principio di cassa). Si considerano compensi tutti i proventi derivanti dall'attività professionale, sia in denaro che in natura.

Nel caso di cessione dei beni mobili la fattura deve essere emessa nel momento di consegna o spedizione, nel caso di beni immobili alla stipulazione del contratto, nel caso che il pagamento del prezzo avvenga prima della consegna, della spedizione o della stipulazione del contratto la fattura va emessa al momento del pagamento (art. 6 DPR 633/1972).

La fattura va emessa in due esemplari, uno dei quali deve essere consegnato o spedito al cliente all'atto del pagamento del corrispettivo, è obbligatoriamente rilasciata nei confronti di chiunque effettui una prestazione.

La fattura deve contenere almeno i seguenti elementi:

- Numero progressivo attribuito alle fatture emesse nel corso dell'anno, iniziando ogni anno dalla n 1, e data, ricordandosi che la data non deve mai risultare successiva al giorno dell'incasso;
- Generalità del professionista o denominazione dell'associazione, indirizzo, codice fiscale e partita Iva;
- Generalità del destinatario, indirizzo, e se trattasi di impresa o professionista anche il numero di partita Iva;
- Indicazione la più descrittiva possibile del tipo di prestazione;
- Ammontare del compenso per la prestazione svolta, del contributo alla cassa di previdenza nella misura del 2% e dell'Iva sia sul compenso che sul contributo;
- Eventuali rimborsi spese, da assoggettare o meno ad Iva (si veda a proposito apposito il paragrafo 4)
- La ritenuta d'acconto Irpef, nella misura del 20%, sul compenso e sui rimborsi, nel caso in cui il cliente è un professionista, impresa, associazione

professionale, ente. La ritenuta dovrà poi essere versata dal cliente all'Erario (con il mod. F24) entro il 16 del mese successivo al pagamento.

Per le fatture relative ad operazioni non soggette ad Iva si applica l'imposta fissa di euro 1.29 per ogni fattura superiore ad euro 77.47. Tale obbligo si assolve mediante apposizione di una marca da bollo sull'originale della fattura, predisposta dal professionista e rimborsata dal committente.

La **fattura proforma** è un documento che qualifica il corrispettivo dovuto dal cliente, ma non costituisce fattura ai fini fiscali; si deve indicare la dicitura "*il presente documento non costituisce fattura ai sensi dell'art.21 DPR 633/1972*", che verrà emessa all'atto del pagamento.

TAB. 6
FATTURA: DATI OBBLIGATORI

<ul style="list-style-type: none"> - Numero partita del professionista (non è obbligatorio il numero di partita Iva o codice fiscale del cliente); - Codice fiscale del professionista; - Data di emissione; - Numero in ordine progressivo; - Nome e cognome del professionista; - Ditta, denominazione o ragione sociale, ovvero nome e cognome del cliente; - Residenza o domicilio fiscale sia del professionista che del cliente; 	<ul style="list-style-type: none"> - Natura, qualità e quantità dei beni e servizi, distinti per aliquota; - Corrispettivi e dati necessari per la determinazione della base imponibile, distinti per aliquota; - Aliquota Iva applicata; - Ammontare dell'Iva distinta per aliquota; - Se trattasi di operazioni esenti, non imponibili o non soggette, va indicata la norma che consente la non applicazione dell'Iv; - Ritenuta d'acconto Irpef se il cliente è: un altro professionista, imprenditore, Ente o Società
---	---

TAB. 7
TRATTAMENTO FISCALE DEGLI IMPORTI ESPOSTI IN FATTURA

	Soggetto ad Iva	Ritenuta d'acconto ⁽¹⁾	Imponibili Irpef	Imponibile previdenziale
Compenso professionale;	Si	Si	Si	Si
Rimborsi spese riguardanti l'esecuzione della prestazione (telefono, carburanti, trasferte ecc.);	Si	Si	Si	Si
Rimborsi spese forfetari;	Si	Si	Si	Si
Rimborsi di spese anticipate dal professionista, in nome e per conto del cliente (bollati, imposta, diritti, ecc.);	No	No	No	No
Contributi previdenziali Inarcassa (2%)	Si	No	No	/
Contributi Inps (4%)	Si	Si	Si	/

(1) solo se i clienti sono sostituiti d'imposta (imprese individuali, professionisti, società, enti ecc), e non i privati.

TAB. 8
FATTURA: TERMINI DI EMISSIONE

Tipo di operazione		Termine di emissione
Prestazioni di servizi		Incasso ⁽¹⁾
Cessione di beni	Beni immobili	Stipulazione e contratto ^{(2) (3)}
	Beni mobili	Consegna (spedizione) ^{(2) (3) (4)}

- (1) **Fattura emessa prima dell'incasso:** la fattura può essere emessa anche prima dell'incasso; in tal caso tuttavia il professionista deve, comunque, pagare l'Iva anche senza avere incassato la fattura. per questo motivo viene adottata la procedura della fattura proforma.
- (2) **Pagamento anticipato:** in caso di pagamento totale o parziale del corrispettivo, prima di tale termine la fattura va emessa all'atto dell'incasso, per la parte incassata.
- (3) **Effetti traslativi o costitutivi** della cessione successivi a tale termine: la fattura va emessa non oltre il momento in cui si verificano tali effetti.
- (4) **Fattura differita:** in caso di cessione di beni con emissione del documento di trasporto (DDT) la fattura può essere emessa anche dopo la consegna, ma comunque entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna.

TAB. 9
FATTURA: ESEMPI DI CONTEGGIO

I. PROFESSIONISTA ISCRITTO ALLA CASSA DI PREVIDENZA

a) fattura tipo a imprenditori, società, professionisti, enti

Rossi Giancarlo
Via Mazzini 5 – Lucca
RSS GCR 67S25 E715U
P.IVA 00994251793

Frano Palmieri
Via Baldini 10, Anzio
Codice fiscale

FATTURA N 6 DEL 10/01/2003

Per incarico di progettazione architettonica villa "Archimede"

(A) Competenze	€ 1.000,00
(B) Cassa previdenza 2% (2% di A)	€ 20,00
(C) imponibile IVA (A + B)	€ 1.020,00
(D) Iva (20% di C)	€ 204,00
(E) Totale fattura (C + D)	€ 1.224,00
(F) a detrarre ritenuta d'acconto (20% di A)	€ 200,00
Netto a pagare (E - F)	€ 1.024,00

b) fattura a privati

(A) Competenze	€ 1.000,00
(B) Cassa previdenza 2% (2% di A)	€ 20,00
(C) imponibile IVA (A + B)	€ 1.020,00
(D) Iva (20% di C)	€ 204,00
(E) Totale fattura (C + D)	€ 1.224,00
(F) a detrarre ritenuta d'acconto	€ 0,00
Netto a pagare (E - F)	€ 1.224,00

2. PROFESSIONISTA ISCRITTO ALL'INPS

a) fattura a imprenditori, società, professionisti, enti

(A) Competenze	€	1.000,00
(B) Cassa Inps 4% (4% di A) (facoltativo)	€	40,00
(C) imponibile IVA (A + B)	€	1.040,00
(D) Iva (20% di C)	€	208,00
(E) Totale fattura (C + D)	€	1.248,00
(F) a detrarre ritenuta d'acconto (20% di C)	€	208,00
Netto a pagare (E - F)	€	1.040,00

b) fattura a privati

(A) Competenze	€	1.000,00
(B) Cassa Inps 4% (4% di A) (facoltativo)	€	40,00
(C) imponibile IVA (A + B)	€	1.040,00
(D) Iva (20% di C)	€	208,00
(E) Totale fattura (C + D)	€	1.248,00
(F) a detrarre ritenuta d'acconto	€	0,00
Netto a pagare (E - F)	€	1.248,00

2. PROFESSIONISTA ESONERATO DALL'ISCRIZIONE ALL'INPS O ALLA CASSA DI PREVIDENZA

a) fattura a imprenditori, società, professionisti, enti

(A) Competenze	€	1.000,00
(B) Cassa Inps o di previdenza	€	00,00
(C) imponibile IVA (A + B)	€	1.000,00
(D) Iva (20% di C)	€	200,00
(E) Totale fattura (C + D)	€	1.200,00
(F) a detrarre ritenuta d'acconto (20% di C)	€	200,00
Netto a pagare (E - F)	€	1.000,00

b) fattura a privati

(A) Competenze	€	1.000,00
(B) Cassa Inps o di previdenza	€	0,00
(C) imponibile IVA (A + B)	€	1.000,00
(D) Iva (20% di C)	€	200,00
(E) Totale fattura (C + D)	€	1.200,00
(F) a detrarre ritenuta d'acconto	€	0,00
Netto a pagare (E - F)	€	1.200,00

Operazioni effettuate nei confronti dello stato/enti pubblici – Fattura ad esigibilità differita

Il momento in cui l'Iva diviene un credito (esigibile) per l'Erario è quello della data di emissione della fattura.

Per le cessioni e/o prestazioni effettuate nei confronti dello: *Stato, Enti Pubblici territoriali, (Comuni, Regioni, Province) e relativi consorzi, Camere di Commercio, industria, agricoltura, artigianato, Organi dello Stato, ASL, Istituti universitari, Enti ospedalieri, Enti pubblici di assistenza, beneficenza e previdenza, ecc.*, l'operazione imponibile si considera effettuata all'atto del pagamento dei corrispettivi e quindi con spostamento del momento di esigibilità del tributo.

L'esigibilità dell'Iva per operazioni verso i soggetti indicati sopra, è differita al momento dell'incasso della fattura.

– Modalità dettate dalla C.M. 328/E 24/12/1997

- Emissione della fattura riportante la dicitura ad “*esigibilità differita*”;
- Annotazione in un'apposita colonna del normale registro delle fatture emesse;
- Pagamento dell'Iva, mensile o trimestrale, all'atto dell'incasso del corrispettivo.

Tale fattura è una fattura definitiva; pertanto l'Iva, anche nel caso di sue successive modifiche nel periodo intercorrente all'incasso, è definitiva, non più suscettibile di variazione.

Il soggetto può anche non rinviare l'esigibilità dell'imposta apponendo sulla fattura la dicitura “fattura ad esigibilità immediata”.

A seguito di questa normativa dall'01/01/1998 per le fatture verso i soggetti indicati sopra non è più possibile applicare la procedura della fatturazione in sospeso.

Vendita di beni strumentali – Consumo personale o familiare di beni – Prestazioni di servizio gratuite – Riaddebito delle spese comuni effettuate tra professionisti

– Vendita di beni strumentali

La cessione di beni strumentali (attrezzature, mobili, autoveicoli, apparecchiature elettroniche, ecc.) è soggetta al trattamento fiscale di seguito specificato.

Ai fini **Irpef** la cessione di beni strumentali non è rilevante; quindi a differenza delle imprese, non costituiscono reddito né l'incasso della vendita del bene strumentale, né la plusvalenza eventualmente conseguita, così come non è deducibile l'eventuale minusvalenza realizzata. Non è altresì soggetta a ritenuta né a contributo previdenziale.

Ai fini **Irap** le cessioni dei beni strumentali non sono imponibili.

In caso di cessione di un bene strumentale si deve emettere fattura, specificando i beni ed il loro corrispettivo registrandola nel registro delle fatture emesse.

– **Il trattamento fiscale ai fini Iva** varia in relazione al bene venduto.

- Beni con Iva detratta all'atto dell'acquisto (es. mobili, attrezzature, computer ecc.): all'atto della vendita il professionista deve emettere fattura assoggettando ad Iva del 20% il corrispettivo della vendita.
- Beni con Iva detratta al 50% (es. telefonino cellulare, beni utilizzati in modo promiscuo, ecc.): all'atto della vendita si deve emettere la fattura assoggettando ad Iva del 20% solo il 50% del corrispettivo, il rimanente 50% è esente ai sensi art. 10 n. 27 quinquies legge 633/1972.
- Beni con Iva detratta al 10% all'atto dell'acquisto (es. autovetture, ciclomotori acquistati in leasing): la vendita è soggetta ad Iva del 20% solo sul 10% del corrispettivo, il restante 90% è esente come sopra.
- Beni con Iva non detratta all'atto dell'acquisto (es. autovettura, ciclomotori, ecc.) all'atto della vendita il professionista emette fattura esente da Iva, ai sensi dell'art. 10 n 27 quinquies, DPR 633/1972, sempre da specificare.
- Beni acquistati usati senza Iva da privati: la cessione è soggetta al regime speciale del margine. La base imponibile dell'Iva è costituita dallo scorporo della differenza positiva, se esiste, tra il valore di vendita ed il valore d'acquisto. Tale regime ha l'obiettivo di evitare una doppia tassazione sui beni per i quali il rivenditore ha già corrisposto in genere un prezzo comprensivo di Iva che non ha potuto detrarre, in quanto privato. Il contribuente può applicare il regime normale Iva, comunicandolo all'Ufficio con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si è effettuata l'operazione.

Se i beni sono venduti senza applicazione dell'Iva si deve apporre la marca da bollo di € 1,29 se il valore dei beni è superiore ad € 77,47.

– **Autoconsumo personale o familiare di beni**

Il consumo personale o familiare (cioè il passaggio dalla sfera professionale a quella privata) di beni acquistati nell'ambito della professione, oppure la destinazione di tali beni a finalità estranee all'esercizio della professione, anche se derivante dalla cessione dell'attività, non costituiscono operazioni rilevanti ai fini delle imposte Irpef ed Irap. Il valore dei beni, quindi, non costituisce ricavo ai fini delle imposte dirette, né tantomeno ai fini contributivi.

Ai fini Iva vi è l'obbligo di emettere un'autofattura; il valore dei beni deve essere pari a quello di mercato (c.d. valore normale). Per il calcolo dell'imposta si segue le stesse regole analizzate per la vendita: il bene sarà assoggettato ad Iva nella stessa percentuale detratta all'acquisto con aliquota del 20%. Se all'atto dell'acquisto non è detratta l'Iva l'operazione sarà esente ai sensi dell'art. 10 comma 27 quinquies.

L'autofattura, da annotare sul registro delle fatture emesse, non è soggetta a ritenuta, al 2% di Cassa di previdenza o al 4% di Inps.

TAB. 10
ESEMPIO DI AUTOFATTURA PER IL PASSAGGIO ALLA SFERA PERSONALE

Rossi Giancarlo Via Mazzini 5 – Lucca RSS GCR 67S25 E715U P.IVA 00994251793	Rossi Giancarlo Via Mazzini 5 Lucca
AUTOFATTURA N. 7 DEL 15/01/2003	
Per passaggio dalla sfera professionale a quella privata dei seguenti beni:	
– computer portatile Compaq	€ 250,00
– stampante Epson	<u>100,00</u>
	€ 350,00
	IVA <u>70,00</u>
TOTALE	€ 420,00

– Prestazioni gratuite

Le prestazioni gratuite, fatte salve le prestazioni deontologiche, rese dal professionista, a se stesso, ai familiari, parenti, amici, non sono soggette a Iva ai sensi dell'art. 3 del DPR 633/1972, e non sono soggette ad alcun adempimento. Analogamente, queste operazioni, mancando il corrispettivo della prestazione, non hanno alcuna rilevanza ai fini delle imposte dirette.

– Riaddebito di spese fra professionisti

Sovente alcuni professionisti, pur avendo partita Iva individuale, svolgono l'attività usufruendo in comune di beni e/o servizi sostenuti da uno solo di essi, nasce così l'esigenza di ripartire le spese tra gli altri professionisti.

La circolare ministeriale n 58/E del 12.06.01 precisa che il riaddebito di queste spese avviene mediante l'emissione di una fattura con aliquota Iva del 20% anche qualora le spese, in origine, non siano soggette a tale imposta. La fattura non è gravata del 2% della cassa e né, tantomeno, a ritenuta.

Le somme rimborsate dagli altri utilizzatori non costituiscono ricavi bensì diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza.

Per completezza va detto che la libera associazione dei Dottori Commercialisti (L.A.D.C.), nella norma di comportamento n.93, ha espressamente rilevato che il riaddebito dei costi di studio per servizi utilizzati promiscuamente da più professionisti non rientra nel campo applicativo dell'Iva, né concorre alla formazione del reddito.

Un discorso a parte merita il riaddebito nel caso di distacco o prestiti del personale dipendente: questi riaddebiti non sono rilevanti ai fini Iva a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo (retribuzione, oneri sociali). Art.8 comma 35 L.11.03.1988 n.67e Cassazione 6.3.96 n.1788. Anche qui il rimborso va a costituire una riduzione del costo originario.

TAB. 11
TRATTAMENTO FISCALE

Beni e servizi	Documento	Iva
– locazione ufficio	fattura	20%
– spese condominiali	fattura	20%
– assicurazione immobile	fattura	Esente art 10
– utilizzo attrezzature	fattura	20%
– servizi a forfait	fattura	20%
– energia, riscaldamento, telefono	fattura	20%
– servizi di segreteria	fattura	20%
– prestiti del personale dipendente	ricevuta	no

CONTRATTO PER RIPARTIRE LE SPESE

Con la presente scrittura privata, che rimarrà in deposito presso il notaio che procederà all'autenticazione delle firme,

- l'arch.....
nato a il.....
residente in..... C.F.
- l'ing.....
nato a il.....
residente in..... C.F.
- il geom.....
nato a il.....
residente in..... C.F.

Premesso che

l'Arch..... l'Ing..... il Geom..... attualmente esercitano l'attività professionale individualmente, nello stesso studio sito in via..... occupando ciascuno n°..... vani per la propria attività e utilizzando in comune i restanti vani.

- che l'arch. ha stipulato i seguenti contratti:
 1. contratto di locazione dell'appartamento
 2. contratto di lavoro subordinato con la segretaria XY
 3. contratto di fornitura di energia elettrica
 4.

– che l'ing. ha stipulato i seguenti contratti:

– che il geom. ha stipulato i seguenti contratti:

che i contraenti intendono utilizzare congiuntamente i servizi relativi ai contratti indicati in premessa.

Tutto ciò premesso si conviene quanto segue:

Art. 1

I professionisti intestatari dei contratti indicati nella premessa si obbligano a consentire che i servizi relativi ai contratti stessi siano utilizzati anche dagli altri contraenti ai fini dello svolgimento delle rispettive attività professionali.

Art. 2

Il costo complessivo dei contratti dovrà essere ripartito fra tutti i partecipanti e sostenuto dagli stessi nelle seguenti misure:

– arch. 30%

– ing. 20%

– geom. 30%

La quota di costo dei servizi come sopra determinata verrà rimborsata dai fruitori non intestatari al professionista intestatario nel termine di scadenza di pagamento al fornitore del servizio. A tal fine il professionista intestatario provvederà a emettere una nota di addebito o fattura, assoggettata ad IVA limitatamente ai contratti soggetti ad IVA, agli altri contraenti non intestatari.

Art. 3

Il contratto ha durata annuale a partire dalla data della presente scrittura e sarà rinnovabile tacitamente di anno in anno, salvo disdetta da comunicare alle altre parti con un preavviso di almeno tre mesi.

Art. 4

Ciascuna parte potrà recedere il presente contratto dando un preavviso di almeno quattro mesi agli altri contraenti mediante lettera raccomandata a mano. L'esercizio del diritto di recesso è gratuito.

Art. 5

Il presente contratto non verrà registrato se non in caso d'uso, non essendovi l'obbligo di legge; tuttavia verrà spedito da ciascun contraente agli altri mediante raccomandata.

Art. 6

Qualsiasi controversia nell'esecuzione e interpretazione del presente contratto tra i sottoscritti, loro eredi e/o aventi causa, sarà devoluta al Foro Competente di..... o ad un collegio di tre arbitri amichevoli compositori; i primi due nomi-

nati dalle parti, il terzo dal presidente dell'ordine degli.....(architetti, ingegneri...) di.....

Gli arbitri giudicheranno *ex quo et bono*, senza formalità di procedure e il loro giudizio sarà inappellabile.

Art.7

Le spese del contratto sono a carico di ciascuno in base alle quote di ripartizione stabilita all'art.2 della presente scrittura

Firme

Rimborsi spese esposti in fattura ed addebitati al cliente

Spesso il professionista, oltre al compenso, espone in fattura le spese affrontate per lo svolgimento dell'incarico.

Il trattamento fiscale dei rimborsi spese è evidenziato nella tabella qui sotto.

TAB. 12
RIMBORSI SPESA

Tipologia di spesa	Iva	Ritenuta
Spese anticipate dal professionista in nome e per conto del cliente documentate (marche da bollo, tasse, diritti, ecc.)	NO	NO
Spese di telefono, fotocopie, segreteria	SI	SI
Rimborsi spese forfetari	SI	SI
Rimborsi spesa a piè di lista, per viaggi, vitto, alloggio	SI	SI

Le spese in questione, ad eccezione di quelle in nome e per conto del cliente documentate, rientrano nella base imponibile sia ai fini Iva che Irpef.

Le spese **anticipate in nome e per conto del cliente** sono escluse dall'Iva ai sensi dell'art. 15 del DPR 633/1972; sono considerati tali quelle spese sostenute nell'esclusivo interesse del cliente il cui documento, comprovante la spesa, sia intestato al cliente stesso.

Note di accredito o di addebito

Le variazioni o rettifiche di imponibile o di Iva ,successive all'emissione della fattura, possono essere regolarizzate tramite l'emissione e la registrazione di una nota di addebito per le variazioni in aumento, e nota di accredito per le variazioni in diminuzione. Le modalità di emissione sono esposte qui sotto:

TAB. 13
NOTE DI ACCREDITO E DI ADDEBITO

Tipo di variazione	Causa o motivo della variazione		Periodo trascorso tra la variazione e l'operazione originaria	Tipo di nota di variazione	Iva	
In aumento	qualsiasi		qualsiasi	Nota di addebito	Si ⁽¹⁾	
In diminuzione	– nullità, annullamento, evoca, risoluzione, rescissione e simili – mancato pagamento a causa di procedure concorsuali ⁽⁵⁾ o procedure esecutive rimaste infruttuose	Per sopravvenuto accordo fra le parti	entro un anno (365 giorni)	Nota di accredito	Si ⁽²⁾	
			oltre un anno	— ⁽³⁾	— ^{(3) (4)}	
	– abbuoni o sconti previsti contrattualmente	Per altri motivi (ad es. per decisione dell'autorità giudiziaria)	qualsiasi	Nota di accredito	Si ⁽²⁾	
			Rettifiche di inesattezze della fatturazione dovute a operazioni inesistenti o indicazioni in fattura di corrispettivi o Iva superiore a quella reale	entro un anno (365 giorni)	Nota di accredito	Si ⁽²⁾
				Oltre un anno	—	— ⁽⁴⁾
Altri motivi (ad es. sconto unilaterale)		qualsiasi		— ⁽⁴⁾		

- (1) **Sanzioni:** se la variazione non consegue ad accordi contrattuali sono comunque applicabili le penalità per la ritardata fatturazione.
(2) **Facoltà:** vi è la facoltà e non l'obbligo di emissione della nota di accredito;
(3) **Resi:** in caso di restituzione di merce oltre un anno per sopravvenuto accordo tra le parti, ha origine una operazione nuova del tutto autonoma rispetto a quella originaria e non una variazione di quella originaria. Tale operazione dovrà quindi essere fatturata secondo le regole generali;
(4) **Iva:** in questo caso la nota di accredito eventualmente emessa non ha alcuna rilevanza ai fini Iva;
(5) **Fallimenti:** l'orientamento delle Finanze (C.M. 17.04.2000 n. 77/E) nel caso delle procedure concorsuali è quello di consentire la variazione in diminuzione, per le fatture rimaste insolte, solo dopo la definizione della procedura.

Interessi moratori e interessi per dilazione di pagamento

Sono considerati **interessi per dilazione di pagamento** quelli percepiti a fronte di una dilazione concessa ai clienti, anche se non prevista dal contratto; costituiscono compenso professionale e sono esenti ai fini Iva ai sensi dell'art. 10 con obbligo di emissione della fattura.

Gli interessi attivi moratori e/o di rivalutazione monetaria hanno funzione di penalità per il ritardo nell'adempimento, sono estranei al regime Iva e non richiedono l'emissione della fattura, costituiscono comunque compenso professionale ai fini Irpef.

Entrambi gli interessi non sono imponibili ai fini Irap.

Gli interessi attivi bancari, anche quelli maturati sul conto professionale, non sono inerenti l'attività professionale, pertanto non hanno nessuna influenza sia sull'Iva sia sul reddito professionale, riguardando la sfera personale.

Pagamenti tardivi e interessi di mora automatici

Con decorrenza 7 novembre 2002 è entrato in vigore il D.Lgs. n. 231/2002, emanato dallo Stato Italiano in attuazione alla direttiva 2000/35/Ce, al fine di disincentivare la pratica dei ritardati pagamenti nelle transazioni commerciali.

In base alla nuova normativa, gli interessi di mora sui debiti commerciali pagati in ritardo, decorrono automaticamente dal giorno successivo a quello di scadenza del termine di pagamento; non è più necessaria la costituzione in mora del debitore inadempiente tramite raccomandata o altro. Trattasi quindi di una mora che nasce automaticamente, senza che si debba proporre domanda alcuna.

Va ricordato a riguardo, che il diritto dei professionisti per il compenso dell'opera prestata e per il rimborso delle relative spese è sottoposto alla prescrizione presuntiva triennale, ai sensi del comma n. 2 dell'art. 2956 del codice civile. Il termine di tre anni decorre dal compimento della prestazione (art. 2957 del c.c.). Oltre a detta prescrizione triennale (che peraltro non opera se l'obbligazione deriva da un contratto redatto per iscritto), il credito del professionista è soggetto alla prescrizione ordinaria decennale, stabilita dall'art. 2946 del codice civile.

Che il credito sia assoggettato alla prescrizione presuntiva dei tre anni non ha però come conseguenza che lo stesso non sia suscettibile di prescrizione ordinaria decennale; quindi, se il debitore non l'ha eccepita e detta prescrizione presuntiva non viene applicata, il credito del professionista si estingue con il decorso dell'ordinario termine decennale. Si ricorda che è possibile interrompere la prescrizione e che, al tal fine, è sufficiente qualsivoglia atto specifico riportante i criteri di determinazione e la causale del credito, con il quale venga esplicitato l'intendimento del professionista di ottenere il pagamento.

– Ambito soggettivo e oggettivo

Sono soggetti alla nuova disposizione, i pagamenti a titolo di corrispettivo a seguito di contratti comunque stipulati, successivamente all'8 agosto 2002, tra:

- Imprese e professionisti,
- Imprese/professionisti e pubbliche amministrazioni.

Rimangono escluse dalle disposizioni in commento:

- i contratti stipulati tra imprese/professionisti e privati o tra pubbliche amministrazioni e privati,
- contratti stipulati prima dell'8/8/2002,
- pagamenti di debito oggetto di procedure concorsuali,
- interessi moratori inferiori a 5 euro,
- pagamenti a titolo di risarcimento danni compresi quelli effettuati da assicurazioni.

– Decorrenza degli interessi moratori

La normativa prevede che se i termini di pagamento non siano stabiliti nel contratto, gli interessi decorrono automaticamente alla scadenza di trenta giorni:

- dalla data di ricevimento della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente,
- dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di presentazione dei servizi quando:
 - 1) non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta di pagamento,
 - 2) la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella di ricevimento delle merci o della prestazione di servizi,
- dalla data dell'accettazione o della verifica, eventualmente prevista dalla legge o dal contratto, ai fini dell'accertamento delle conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore abbia ricevuto la fattura o la richiesta di pagamento prima della data stabilita dalla legge o dal contratto per l'accettazione/verifica.

Per i professionisti anche l'avviso di parcella o la parcella pro-forma costituisce documento idoneo per la decorrenza dei trenta giorni.

Gli interessi di mora decorrono dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento soltanto se tale termine è stabilito contrattualmente.

– Rimborso delle spese per recupero crediti

L'art. 6 della legge in questione, oltre agli interessi di mora, determina l'obbligo del debitore di rimborsare i costi sostenuti (es. spese legali) e i danni subiti (es. interessi bancari passivi dovuti a scoperti), ove il debitore non dimostri che il ritardo non sia a lui imputabile.

– Saggio degli interessi

Il tasso d'interesse da applicare per il ritardato pagamento, salvo diverso accordo tra le parti, è determinato nella misura pari al saggio d'interesse del principale strumento di rifinanziamento della Banca Centrale Europea, alla sua più recente operazione di rifinanziamento principale effettuata il primo giorno di calendario del semestre in questione, maggiorato di 7 punti percentuali (9 nel caso di prodotti alimentari). Tale saggio sarà pubblicato in G.U. nel quinto giorno lavorativo di ciascun semestre solare. Nella tabella cui sotto si riportano i tassi di riferimento per conteggiare gli interessi dimora.

Periodo	Tasso stabilito dalla BCE	Maggiorazione % di cui art. 5	Tasso totale
Dall'1.7.2002 al 31.12.2002	3,35%	7% (9% se prodotti alimentari deteriorabili)	10,35% (12,35%)
Dall'1.1.2003 al 30.06.2003	2,85%	7% (9% se prodotti alimentari deteriorabili)	10,35% (12,35%)

– **Nullità di accordo iniquo.**

Secondo l'art. 7, l'accordo tra creditore e debitore sulla data di pagamento è nullo se risulta gravemente iniquo e a danno del creditore, avuto riguardo a corretta prassi commerciale, condizione dei contraenti e rapporti commerciali tra i medesimi.

– **Effetti fiscali per il professionista**

Indicati nel paragrafo 5.

Trattamento fiscale dei compensi percepiti in qualità di amministratore revisore o sindaco di società o enti, o altre attività di collaborazione coordinata e continuativa

Può capitare che il professionista nel corso della sua attività professionale svolga, anche per un determinato periodo, funzioni di amministratore in enti o società private. Per tale trattamento fiscale il fisco, negli ultimi anni, ha cambiato più volte orientamento.

Dal 1° gennaio 2001 è in vigore la normativa che ha riformulato il trattamento fiscale delle collaborazioni coordinate e continuative (art. 34 L. 342/2000). Indispensabile è capire se l'attività di amministratore svolta da un professionista ricade nell'ambito delle Collaborazioni coordinate e continuative (co.co.co.) o nell'ambito dell'attività professionale.

– **Principio di attrazione**

Occorre valutare, se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro professionale esercitata; in tale ipotesi i compensi percepiti seguono le regole previste per i redditi professionali.

Il Ministero delle Finanze con la circ. n. 105/2001 è ritornato sui suoi passi fornendo indicazioni che superano quanto in passato sostenuto nelle circ. n. 97/1998, n. 188/1998 e n. 67/2001, giacché viene precisato che costituiscono sempre redditi di lavoro autonomo (art. 49 comma 1 Tuir) e mai redditi di collaborazione (art. 47 comma 1, lett. c-bis):

- I compensi percepiti dai ragionieri e dottori commercialisti per l'incarico di amministratore e sindaco;
- I compensi percepiti da quel professionista che svolge l'incarico di amministratore di una società o di un ente; sempre che egli eserciti un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della professione abituale.

La nota ministeriale risulta ora in linea con il dettato (art. 46 comma 1 lett. c-bis, Tuir), il quale dispone che non rientrano tra le collaborazioni i compensi percepiti per l'incarico di amministratore e sindaco, se tali attività sono comprese nell'oggetto dell'arte o della professione svolta.

In definitiva, sarà reddito di collaborazione coordinata e continuativa, con tutti gli obblighi che ne derivano, solo quello percepito per i suddetti incarichi, da persone:

- non dotate di partita Iva, che quindi non svolgono attività professionale;
- dotate di partita Iva, ma che non apportano le proprie conoscenze professionali nello svolgimento dell'incarico di amministratore e sindaco. Quest'ultima circostanza è facilmente dimostrabile nel caso di sindaco per i dottori commercialisti e ragionieri, mentre è da valutare volta per volta nel caso di amministratore.

A tale conclusione, si arriva dalla lettura di un passaggio della nota ministeriale, ove si afferma che, più in generale, i compensi percepiti per le attività in esame sono attratti tra i redditi di lavoro autonomo ogni qualvolta, per lo svolgimento delle attività medesime, vi sia la necessità di attingere a conoscenze direttamente collegate all'attività del professionista.

Ulteriore elemento a supporto della tesi ora prospettata è rinvenibile nella circolare di cui trattasi, quando si fa presente che solo “(...) *In via prioritaria occorre tenere in considerazione quando disposto dai singoli ordinamenti professionali per qualificare reddito di lavoro autonomo il compenso in questione*”. In altre parole, l'ordinamento professionale costituisce solo uno degli elementi utili per la qualificazione dei citati redditi, ma non l'unico elemento utile; pertanto è scontato che l'architetto amministratore di una società edile o di una società di arredamento, l'ingegnere amministratore di una società edile e il medico amministratore di una casa di cura, dovranno classificare i relativi emolumenti tra i redditi professionali, ancorché il loro ordinamento professionale non preveda tra le attività tipiche la gestione di aziende o l'amministrazione di società.

Quindi, la collaborazione coordinata e continuativa resa da un libero professionista può rientrare o no nell'oggetto principale dell'attività professionale. Si possono configurare delle situazioni in cui il professionista effettua collaborazioni non rientranti nell'oggetto della professione esercitata; in questo caso il reddito percepito costituisce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente e ciò comporta l'applicazione dell'intera normativa dettata per questi ultimi:

- non deve essere emessa fattura
- il compenso non è assoggettato ad Iva
- sul compenso di amministratore deve essere determinato il contributo previdenziale del 10-14%, relativo alla gestione separata dell'Inps.

La collaborazione rientra anche nell'oggetto dell'attività del libero professionista nelle ipotesi in cui la carica di consigliere di quell'ordine è prerogativa di soli liberi professionisti: esempio tipico sono i componenti del consiglio dei vari Ordini professionali, che non possono essere altro che professionisti. Quindi nel caso di un architetto che partecipa al consiglio del proprio Ordine e percepisce un compenso, detta somma deve essere considerata alla stregua di una prestazione professionale con assoggettamento ad Iva, contributo previdenziale e ritenuta.

Si fa comunque presente che la legge delega per la riforma del sistema fiscale, in G.U. il 18 aprile 2003 di cui si parlerà più avanti, prevede una revisione della disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa espressamente definiti, con l'inclusione degli stessi nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo e con la loro attrazione al reddito professionale se conseguiti da professionisti o artisti. A prescindere quindi dalla natura del lavoro svolto dal professionista.

Inoltre il decreto attuativo della legge delega della riforma del mercato del lavoro (Riforma Biagi) che in fase di definitivo varo, prevede che scompariranno gli attuali co.co.co. per essere sostituiti dai lavoratori a progetto, per i quali sarà necessario la stesura in forma scritta del progetto e la definizione della durata e del corrispettivo; in caso contrario se mancheranno questi elementi il rapporto di lavoro può essere trasformato in assunzione a tempo indeterminato. In base a questa tipologia il lavoratore assume, senza vincolo di subordinazione, l'incarico di eseguire un progetto di lavoro, gestendo autonomamente la propria attività in funzione del risultato e indipendentemente dal tempo impiegato.

DISPOSIZIONI PER LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI AI FINI DELL'IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE – AGEVOLAZIONI

Criteria per la deducibilità dei costi

Il reddito imponibile Irpef è determinato dalla differenza tra l'ammontare dei compensi, in denaro o in natura, percepiti nel periodo di imposta e l'ammontare delle spese sostenute nel medesimo periodo durante l'esercizio della professione, salvo alcune particolarità di cui si dirà in seguito.

La determinazione del reddito viene effettuata in osservanza del c.d. *principio di cassa*, in base al quale concorrono alla formazione del reddito i compensi, se percepiti (incassati), e le spese effettivamente sostenute (pagate) nel periodo di imposta.

– Condizioni generali di deducibilità (art. 50 c. 1 DPR 917/86)

Le spese sono deducibili se:

- **Sostenute:** la spesa deve essere stata effettivamente sostenuta (pagata) nel periodo di imposta, salvo le eccezioni analizzate successivamente;
- **Inerenti:** viene rispettato il requisito dell'inerenza quando la spesa ha un'attinenza con l'attività svolta dal lavoratore autonomo. Non è necessario che vi sia inerenza specifica tra le spese ed i compensi percepiti;
- **Documentate:** deve essere provato il sostenimento della spesa. La prova può essere costituita da qualsiasi documento fiscalmente valido (fattura, ricevuta fiscale, ricevuta semplice). Per alcune particolari spese è prevista un'apposita documentazione (es. per i carburanti dalla scheda carburante compilata).

Qualora le spese siano superiori ai compensi, si determina un risultato negativo (**perdita**) rilevante ai fini Irpef. Tale risultato può essere portato in diminuzione degli altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, nel medesimo periodo di imposta (art. 8, c.1 DPR 917/86). L'eventuale eccedenza non può essere portata in diminuzione del reddito degli esercizi successivi.

Descritti i criteri generali per la deducibilità delle spese, si procede di seguito all'analisi di particolari spese deducibili o parzialmente deducibili, delle spese concernenti i beni strumentali, nonché degli ammortamenti.

Alcuni costi deducibili

– Immobile strumentale al 100%

Nel caso di acquisto di immobile adibito al 100% ad uso studio il costo è deducibile attraverso il processo di ammortamento con un'aliquota del 3%, solo se acquistato o costruito prima del 15 giugno 1990, successivamente a tale data non sono deducibili né le quote di ammortamento né la rendita catastale. L'Iva pagata è detraibile dal 1° gennaio 1998. Nel caso d'acquisto con un mutuo gli interessi passivi sono deducibili.

– Immobili in leasing

La deducibilità dei canoni leasing varia in relazione alla data di stipula del contratto e non sono comunque deducibili le spese di servizio.

Contratto stipulato:

- fino al 01.03.1989 deducibilità del canone in base al criterio di cassa per qualsiasi durata del contratto;
- dal 02.03.1989 al 14.06.1990 il canone era deducibile in base al criterio di competenza, se il contratto aveva durata non inferiore a otto anni;
- dal 15.06.1990 indeducibilità del canone e deducibilità della rendita catastale, per qualsiasi durata del contratto.

– Immobili in proprietà ad uso promiscuo

È deducibile al 50% la rendita catastale a condizione che il professionista non dispone nello stesso comune di altro immobile ad uso elusivamente professionale, ed il relativo reddito fondiario concorre a formare il reddito complessivo del professionista.

– Immobili in leasing o in affitto ad uso promiscuo

È deducibile il 50% della rendita catastale (immobili in leasing) o dei canoni di locazione (immobili in fitto) a condizione che il professionista non disponga nello stesso comune di altro immobile ad uso elusivamente professionale.

– Ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria dei locali utilizzati per l'attività

Si ammortizzano in 5 periodi d'imposta, con il processo di ammortamento in quote costanti del 20%.

– Veicoli

Consistono in autoveicoli, autovetture, ciclomotori e motocicli.

- Le autovetture per il trasporto di persone, autocaravan, ciclomotori e motocicli sono deducibili al 50% (mediante il processo d'ammortamento in quattro anni), la deduzione è ammessa per un solo mezzo nel caso di professio-

nista individuale; in caso di studio associato uno per ogni socio. In quest'ultima condizione, non essendo possibile intestare gli autoveicoli allo studio associato, è opportuno che il socio conferisca in uso allo studio l'autoveicolo mediante una semplice scrittura privata di comodato gratuito.

Limiti: le autovetture sono deducibili mediante il processo d'ammortamento per un massimo di € 9.038,00 (50% 18.076,00), i motocicli per un massimo di € 2.065,83 (50% 4.131,66), i ciclomotori per un massimo di € 1.032,92 (50% 2.065,83); tale limiti valgono anche se acquistati in leasing.

- Il fisco presuppone l'utilizzo in modo promiscuo di questi beni, consentendo quindi la deduzione al 50%.

Sono deducibili al 100% se dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte dell'anno (almeno 183 giorni, anche per periodi discontinui), in quanto in questo caso viene calcolato il *fringe benefit* al dipendente.

L'Iva è interamente indetraibile; se però il veicolo è acquisito in leasing si detrae il 10% dell'intera Iva.

Naturalmente a tale regime di deduzione al 50% e di indetraibilità dell'Iva sono soggette tutte le spese inerenti agli autoveicoli suddetti (es. manutenzione, carburanti, assicurazioni, tasse, parcheggio e custodia auto, pedaggi stradali, noleggio e locazione ecc.)

- Gli autocarri, gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose e gli autoveicoli omologati ad uso ufficio sono deducibili al 100% se esclusivamente strumentali all'attività professionale (veicoli senza i quali non può essere esercitata l'attività, es. auto delle imprese di noleggio o di scuole guida, l'auto dei taxi – C.M. 13.02.1997 n. 37/E). È difficile ravvisare tale fattispecie in un'attività professionale. L'Iva in ogni caso è indetraibile al 100%.

– Leasing beni mobili strumentali

I canoni leasing sono interamente deducibili ai fini Irpef ed Irap. La deduzione è ammessa solo se la durata del contratto di leasing non è inferiore alla metà del periodo d'ammortamento determinato dal coefficiente d'ammortamento stabilito dal D.M. 29/10/1974. Ad esempio per i computers il coefficiente è il 20%, quindi il periodo di ammortamento è di 5 anni, e la durata del contratto di leasing relativo a tali beni deve essere almeno pari a 30 mesi.

I canoni leasing sono deducibili per competenza e non nel periodo di pagamento (cassa); anche il maxi canone, pur se pagato totalmente, è deducibile in base alla durata dell'intero contratto.

L'Iva è totalmente deducibile.

– Leasing auto e autoveicoli

Anche nel caso d'acquisto in leasing dell'auto valgono le limitazioni già viste in precedenza per tale mezzo di trasporto. Si applicano, inoltre, tutte le stesse regole di deduzione viste per gli altri beni strumentali; l'Iva è indetraibile per il 90%.

Gli interessi passivi di finanziamento si deducono al 50%, e solo sulla parte del costo auto che non supera euro 18.075,99. (Interessi passivi deducibili = 50% (€18.075,99/costo auto) *100)

Con l'acquisto in leasing il professionista deduce in due anni il costo, piuttosto che nei quattro visti con il processo di ammortamento; questo vantaggio va sempre contrapposto agli oneri finanziari del leasing. Con il leasing il valore contabile dell'auto, valevole per gli studi di settore, è dato dal 50% della quota di riscatto.

– Beni strumentali materiali

Sono considerati strumentali quei beni la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio, ma partecipano alla formazione del reddito di più esercizi.

Trattasi di computers, macchine per ufficio, apparecchiature, mobili, attrezzature, impianti ecc., La spesa relativa a tali beni non è deducibile interamente nell'anno di pagamento, bensì in quote costanti d'ammortamento in base alle percentuali stabilite dal ministero, non sono ammessi ammortamenti accelerati, così come previsto per le imprese. Se sono dedotte quote di ammortamento inferiori a quelle determinate dall'applicazione consentita (anche se inferiori al 50% dello stesso c.d. ammortamento progressivo), la differenza potrà essere dedotta negli esercizi successivi.

Come si è visto il reddito professionale si determina applicando il principio di cassa; tra le deroghe a tale principio vi sono proprio i beni ammortizzabili di costo superiore al milione; per cui la partecipazione al costo dei beni strumentali deve avvenire per quote, a prescindere dall'effettivo pagamento del bene, ancorché nel contratto di acquisto sia stato convenuto il pagamento rateale o questo non sia ancora avvenuto.

Per i beni strumentali di costo unitario non superiore ad € 516,46 (un milione di lire), è consentita la deduzione integrale della spesa nell'esercizio dell'effettivo sostenimento, applicandosi, quindi, il principio di deducibilità per cassa.

In caso di beni ad utilizzo promiscuo, cioè sia per l'esercizio della professione che per uso personale o familiare, la deduzione delle quote di ammortamento e delle relative spese è del 50%, anche se di valore inferiore a € 516,46.

La percentuale dell'ammortamento è la stessa anche per i beni acquistati nel corso dell'anno.

Nel caso di cessione dei beni strumentali nel corso dell'anno, mentre per il reddito d'impresa è intervenuta una risoluzione dell'Agenzia delle entrate n 41/E del 12/02/02, che consente anche ai fini fiscali la contabilizzazione delle quote di ammortamento in proporzione al periodo di utilizzo, per i professionisti non esiste norma di riferimento o alcun pronunciamento ministeriale; autorevole dottrina ritiene di portare a compimento il procedimento di ammortamento fino alla fine, e cioè fino ad integrale deduzione del costo, indipendentemente dall'avvenuta cessione del cespite.

TAB. 14
COEFFICIENTI DI AMMORTAMENTO PER LE ATTIVITÀ PROFESSIONALI

Descrizione del bene strumentale	Coefficienti di ammortamento
– Edifici	3%
– Costruzioni leggere	10%
– Mobili e macchine ordinarie d'ufficio	12%
– Macchinari, apparecchi e attrezzature varie (condizionamento, frigoriferi, distributore automatico ecc.)	15%
– Macchine d'ufficio elettriche, compresi computers, sistemi telefonici, fax, stampanti, fotocopiatrici, ecc.	20%
– Impianti interni speciali di comunicazione e teleselezione	25%
– ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria dei locali utilizzati per l'attività	20%
– Impianti di allarme – Impianti di ripresa fotografica, cinematografica e televisiva.	30%

– Collaborazioni occasionali e/o coordinate e continuative

Le collaborazioni coordinate continuative, tra l'altro espressamente riviste sia nella Riforma Biagi che nella Riforma del sistema Fiscale, entrambi già enunciati, si riferiscono ai compensi erogati per prestazioni di attività rese al professionista in relazione all'esercizio della professione. Sono svolte senza vincolo di subordinazione, a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo, senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempre che l'attività non ricade nell'eventuale oggetto dell'arte o professione esercitata dal soggetto.

Sono considerate occasionali se si riferiscono ad un determinato incarico e non hanno il carattere della ripetitività, non hanno una retribuzione periodica prestabilita e anch'esse sono svolte senza il vincolo della subordinazione.

Non sono deducibili i compensi per le prestazioni rese: dal coniuge, dai figli affidati o affiliati, dai figli minorenni o permanentemente inabili al lavoro, dagli ascendenti.

I compensi, ad eccezione di quelli detti, sono deducibili ai fini Irpef, mentre non lo sono ai fini Irap.

Naturalmente i compensi erogati ai famigliari titolari di partita per prestazioni professionali sono deducibili al 100% sia ai fini Irpef che Irap.

Mentre i compensi occasionali sono soggetti a ritenute d'acconto del 20%, le prestazioni coordinate e continuative sono considerati redditi assimilati al lavoro

dipendente e la tassazione avviene secondo la normativa prevista per i lavoratori dipendenti.

Per le collaborazioni coordinate e continuative vige l'obbligo del soggetto utilizzato di iscriversi alla gestione separata dell'Inps del 10% o del 14%, se il soggetto non ha altra copertura previdenziale obbligatoria; l'iscrizione all'Inail è prevista se si svolge una delle attività previste dall'art. 1 del Dpr 30/06/1995 n. 1124 (cosiddette attività pericolose) ovvero se si fa uso, per l'esercizio delle proprie mansioni, in via non occasionale, di veicoli a motore condotti personalmente.

– Software – Programmi applicativi per il computer

I software e altri beni immateriali, anche se acquistati in proprietà dal professionista, sono deducibili interamente nell'anno di pagamento sia ai fini Irpef che Irap.

– Spese per prestazioni di lavoro subordinato

Sono deducibili ai fini Irpef tutte le spese relative al personale dipendente, comprese le quote annuali accantonate per indennità, quiescenza e previdenza.

Ai fini Irap sono deducibili solamente i contributi Inail, le spese relative agli apprendisti ed il 70% delle spese relative agli assunti con contratto di formazione e lavoro.

– Somme corrisposte per addestramento professionale

I compensi corrisposti a titolo di pratica professionale sono considerati, ai sensi dell'art. 47 del TUIR, redditi assimilati al lavoro dipendente se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante. Pertanto le somme corrisposte ai titolo di addestramento professionale devono essere tassate secondo la normativa prevista per i lavoratori dipendenti, con attribuzione, quindi, delle detrazioni per essi previste.

Tali compensi sono deducibili ai fini Irpef ma non Irap.

– Interessi passivi

- *Mutuo*; tali interessi sono deducibili qualora il mutuo sia stato stipulato per l'acquisto di beni e servizi inerenti l'attività professionale, nella stessa misura in cui è deducibile il bene. Gli interessi passivi sul mutuo per l'immobile strumentale sono deducibili al 100%; a conferma si vedano le istruzioni ministeriali per la compilazione del quadro RE del modello unico 2001;
- *conto corrente*; sono deducibili qualora il conto corrente è tenuto solo per l'attività professionale;
- *verso fornitori* sia moratori che per dilazione di pagamento sono deducibili nella stessa misura in cui lo era il bene o il servizio, es. su autovettura sono deducibili al 50%;
- *per Iva trimestrale* sono indeducibili.

Tutti gli interessi, qualsiasi sia la natura, sono indeducibili ai fini Irap.

– **Giornali riviste libri periodici abbonamenti**

La spesa è interamente deducibile sia ai fini Irpef che Irap. Poiché la spesa è esclusa ai fini Iva, il documento valido è una semplice ricevuta o fattura senza Iva.

– **Tasse e imposte deducibili**

Le imposte e tasse deducibili sono:

- *tassa di concessione governativa per iscrizione negli Albi professionali;*
- *tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani;*
- *imposta sulla pubblicità e sull'insegna dello studio;*
- *Imposta di bollo e di registro;*

– **Viaggi e trasferte: aerei, treni, auto e pedaggi stradali**

Sono spese deducibili se si riferiscono a trasferte operate fuori dal comune di residenza del professionista.

Le spese di viaggio con mezzi pubblici possono essere documentate dai relativi biglietti, anche se anonimi. Nel caso di trasferte per la partecipazione a convegni le spese sono deducibili al 50%.

– **Spese deducibili parzialmente:**

- *Ristoranti e alberghi;* queste spese possono essere dedotte sino al limite del 2% dei compensi percepiti. Le spese sono documentate da ricevute fiscali o fatture, sempre intestate al professionista, l'Iva è sempre indetraibile.
- *Spese di rappresentanza;* sono deducibili fino al 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Sono considerate spese di rappresentanza gli acquisti di beni da omaggiare, le spese di ristorante e alberghi per altre persone collegati con l'attività del professionista, le spese di quadri, sculture oggetti d'arte, d'antiquario e da collezione, anche se non donati a terzi.
L'Iva sulle spese di rappresentanza è detraibile solo se di costo unitario inferiore a € 25,82.
- *Spese per convegni, congressi e corsi di aggiornamento professionale.* Sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare. Si includono le spese sostenute per il viaggio e il soggiorno sostenute per la partecipazione.
- *Telefoni cellulari* (sono deducibili nella misura del 50% le quote di ammortamento, i canoni leasing e di noleggio, le spese di impiego e manutenzione, le ricariche).

– **Deducibilità dei contributi previdenziali versati alla cassa di previdenza:**

La sentenza della Cassazione n. 2781 del 26/02/2001, ha attribuito il requisito di inerenza ai contributi previdenziali versati dal professionista alla propria Cassa di previdenza, con la conseguenza che tali oneri devono essere considerati come sostenuti nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo. La Corte ha argomentato la propria decisione sostenendo che il concetto di inerenza non può essere limitato al-

le sole spese necessarie per la produzione del reddito, ma deve essere esteso anche a quelle spese, come i contributi in esame, che sono una conseguenza del reddito prodotto dal professionista. Prima di questa sentenza non esistevano dubbi, difatti tali contributi sono oneri deducibili dal reddito complessivo. L'art. 10 c.1 lett. e) del TUIR prevede espressamente che i contributi previdenziali e assistenziali, versati in ottemperanza a disposizioni di legge, sono deducibili dal reddito complessivo del contribuente.

Autorevole dottrina afferma che *“per quanto concerne il requisito dell'inerenza (...) detto concetto sia molto più ampio ed elastico rispetto a quello vigente prima della riforma tributaria”*. Infatti, le spese vanno correlate all'attività nel suo complesso e non deve quindi rinvenirsi, per la loro deducibilità, un rigoroso nesso con i singoli compensi.

– **Conseguenze fiscali**

Il diverso inquadramento tributario dei contributi previdenziali versati dai professionisti alle casse di previdenza comporta:

- Sul piano formale, una differente evidenziazione della deduzione della spesa in esame nei modelli di dichiarazione Unico Persone Fisiche (nel quadro RP se si considerano oneri deducibili; nel quadro Re se sono costi inerenti l'attività professionale).
- Sul piano sostanziale, l'inserimento di tali contributi tra le spese afferenti l'attività professionale determina una riduzione del reddito professionale che genera due effetti:
 1. una riduzione della base imponibile Irap, con un risparmio pari al 4,25% dei contributi.
 2. una riduzione della base di calcolo dei contributi previdenziali a percentuale (c.d. contributo soggettivo): l'indicazione dei contributi nella parte della dichiarazione riguardante la determinazione del reddito professionale determina una riduzione dello stesso e conseguentemente la riduzione della base imponibile ai fini contributivi.

A seguito della sentenza della cassazione, l'Agenzia delle Entrate ha emanato la Risoluzione n. 79 del 08/03/2002 e, diversamente rispetto a quanto concluso dalla Suprema Corte di Cassazione, precisa che i contributi in oggetto rappresentano oneri deducibili dal reddito complessivo ai sensi dell'art. 10 c. 1 lett. e) DPR 22/12/1996 n. 917 e non oneri deducibili dal reddito professionale.

Si ritiene opportuno, a questo punto, un intervento legislativo per la definizione della questione. Comunque, per chi volesse considerare i contributi come oneri del reddito professionale, si reputa questa una scelta sostenibile anche in ipotesi di contenzioso con l'amministrazione finanziaria.

Agevolazioni – Credito di imposta sulle assunzioni

– Credito d'imposta per assunti sino al 7 luglio 2002 per il periodo 01/01/2000–31/12/2003 L. 23/12/2000 n. 388 art. 7 (finanziaria 2001)

Il credito per nuove assunzioni è stato istituito dall'art. 7 della legge sopra citata. Il bonus si calcola per ogni mese ed è riconosciuto a condizione che, le nuove assunzioni eccedono la "media base" dei dipendenti a tempo indeterminato, mediamente occupati nel periodo tra il 1° ottobre 1999 e il 30 settembre 2000. Il credito è uguale a € 413,17 al mese, per ogni dipendente in più rispetto la media base. In alcuni territori e nelle Regioni Campania, Basilicata, Puglia, Calabria, Sicilia, Sardegna, Abruzzo, e Molise spetta un ulteriore credito d'imposta di € 206,58 per ogni dipendente. Questa tipologia di credito resta in vigore fino al 31/12/2003 ma, dal mese di luglio 2002, le nuove assunzioni rilevano solo fino al 7 luglio 2002. In pratica, gli incrementi occupazionali fino al 7 luglio 2002 costituiscono la misura massima di incremento entro la quale può maturare il diritto al bonus fiscale.

– Credito di imposta sulle nuove assunzioni dal 2003 al 2006:

il secondo periodo della lettera a) del comma 1 dell'art. 63 della L. 27/12/2002 n. 289, Finanziaria 2003, stabilisce che per quest'anno, per ogni nuovo assunto che dà luogo a un incremento della base occupazionale ulteriore rispetto alla misura massima prevista dal decreto legge 209/2002, spetta ai datori di lavoro, per l'intero territorio nazionale, un contributo di 100 euro o di 150 euro, se l'assunto è di età superiore a 45 anni. Gli incrementi occupazionali fino al 7 luglio 2002 costituiscono la misura massima prevista dal decreto legge 209/2002. Se l'assunzione è effettuata nelle zone svantaggiate (Meridione), è attribuito un ulteriore contributo, di 300 euro. Per maturare il diritto al credito d'imposta i professionisti (datori) devono, in ogni caso, inviare al cento operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate un'istanza preventiva. I contributi possono essere fruiti solo dopo l'assenso adottato espressamente dall'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza. Quindi, se non c'è conferma esplicita dell'Agenzia delle Entrate, non si ha diritto al contributo. Il bonus previsto dalla finanziaria 2003 non è più automatico come il precedente credito d'imposta.

Dismissione beni strumentali – Furto o smarrimento

Alcune volte conviene al professionista dismettere i beni strumentali non più utilizzati, poiché hanno sempre un valore che incide sulla determinazione del reddito attraverso il programma Gerico degli studi di settore.

Per dismettere i beni strumentali per l'esercizio della professione, anche se ormai inutilizzati e completamente ammortizzati, si devono seguire delle determinate regole, onde evitare le *presunzioni di cessione*, previste dall'art. 53 del DPR 633/72.

In mancanza di un soggetto interessato all'acquisto, il professionista può autofatturare i beni in questione, avendo come riferimento per la valorizzazione degli stessi il valore normale, ovvero quello mediamente praticabile in quel momento e luogo ai beni della stessa specie o similari.

In alternativa, i beni possono essere consegnati ai soggetti autorizzati allo smaltimento dei rifiuti, dimostrando la distruzione mediante il formulario d'identificazione che attesta la cessazione della disponibilità in capo al professionista; oppure, infine, può essere effettuata la procedura di distruzione dei beni prevista dal Dpr 441/97.

Ai sensi dell'art. 2, 4° comma del DPR 441/97 si devono osservare le seguenti modalità:

- *Comunicazione delle operazioni – organi da interessare.* Almeno 5 giorni prima delle effettuazione dell'operazione di distruzione deve essere inoltrata comunicazione scritta (raccomandata R.R.):
 - agli Uffici dell'amministrazione finanziaria;
 - al Comando della Guardia di Finanza competente per territorio;tale comunicazione deve riportare il luogo, la data e l'ora in cui avverranno le operazioni, la modalità di distruzione, la natura, qualità e quantità nonché l'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto dei beni da dimettere e l'eventuale valore residuo degli stessi al termine dell'operazione.
- *Documentazione valida.* La distruzione dei beni, in ogni caso è provata in alternativa, dai seguenti documenti:
 - verbale redatto da funzionario dell'amministrazione finanziaria, ufficiali della Guardia di Finanza o da notai che hanno presenciato;
 - ovvero, nel caso in cui l'ammontare del costo dei beni distrutti non sia superiore a dieci milioni, da dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4.1.1968, n. 15.
- *Contenuto del verbale o dichiarazione.* Dal verbale o dalla dichiarazione devono risultare:
 - data, ora e luogo in cui avvengono le operazioni
 - natura, qualità e quantità e ammontare del costo dei beni;
 - documento di trasporto in caso di beni risultanti dalla trasformazione.

COMUNICAZIONI, DICHIARAZIONI E VERSAMENTI RAVVEDIMENTO OPEROSO

Adempimenti dichiarativi

Gli adempimenti dichiarativi previsti ad attività avviata, a carico del professionista, sono i seguenti:

- Dichiarazione annuale dei redditi “modello unico”;
- Dichiarazione dei sostituti d’imposta Modello 770;
- Comunicazione annuale dei dati Iva

– Dichiarazioni annuali “Modello Unico” e dichiarazioni rettificative

- *Modello Unico*. Così chiamato perché oltre a contenere i dati ai fini delle imposte dirette prevede anche i dati ai fini Iva e Irap e i dati per gli studi di settore. I professionisti e gli artisti individuali, nonché gli studi associati, devono presentare la dichiarazione annuale. La dichiarazione unificata va presentata entro il 31 luglio, in caso di presentazione cartacea alle banche o alle poste, o entro il 31 ottobre in caso di invio telematico all’amministrazione finanziaria tramite un intermediario finanziario o direttamente tramite il servizio di internet. È ammessa la presentazione tramite una banca o ufficio postale solo per i contribuenti non tenuti espressamente alla presentazione in via telematica.

Le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza sono valide, salvo applicazione delle sanzioni previste; se l’ultimo giorno di scadenza è sabato o festivo il termine è prorogato al primo giorno lavorativo successivo.

- *Invio telematico*. Sono obbligati all’invio telematico tramite intermediario, o presentazione diretta all’Amministrazione Finanziaria mediante internet con il servizio “Entratel”, gli architetti professionisti e gli studi associati che hanno un volume d’affari, ai fini Iva, superiore ad € 25.822,84 e sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d’imposta. Gli architetti non compresi nella categorie sopra elencate possono presentare il modello cartaceo presso gli istituti bancari o postali.
- *Dichiarazioni correttiva nei termini*. Nell’ipotesi in cui il contribuente intenda prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare il modello Unico già presentato, compila una nuova dichiarazione, completa in tutte le sue parti, barrando nella seconda facciata del modello la casella “correttiva nei termini”.

- *Dichiarazione integrativa.* Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificare o integrare la stessa presentando una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella “*Dichiarazione integrativa*”. In particolare il contribuente può, per correggere errori o omissioni che hanno determinato un maggior reddito o, comunque, un maggior debito di imposta o di minor credito, presentare l’integrativa entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione che si intende correggere; è fatta salva l’applicazione delle sanzioni sia nella misura totale che nella misura ridotta, per effetto dell’applicazione delle disposizioni sul *ravvedimento*.
Tale dichiarazione può essere presentata, sempre che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche. Il contribuente può anche presentare la dichiarazione integrativa pro-contribuente per correggere errori ed omissioni che comportano un minor debito di imposta o un maggior credito.
- *Istanza di rimborso per Iva a credito.* La dichiarazione Iva contenuta nel modello unico può presentare una situazione creditoria. Al verificarsi di ciò l’architetto può chiedere il rimborso, se il credito è dovuto per cessazione di attività o per acquisto di beni strumentali (ma in questo caso con determinate limitazioni). È necessario presentare il modello VR al concessionario della riscossione, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a partire dal primo febbraio e fino al termine della presentazione del Modello Unico.

– Dichiarazione dei sostituti d’imposta (modello 770) e certificazione dei redditi corrisposti.

I professionisti, sia con attività singola che associata, sono sostituti d’imposta; devono, cioè, effettuare all’atto del pagamento di determinati compensi per attività di lavoratori dipendenti, collaborazioni coordinate e continuative, professionisti abituali, prestazioni occasionali ecc., una ritenuta Irpef a titolo di acconto o definitiva. Nel caso di compensi corrisposti a professionisti la ritenuta da effettuare è pari al 20% a titolo d’acconto.

I professionisti, quindi, possono assumere sia la posizione di sostituti di imposta (ad esempio quando pagano compensi ad altri professionisti o ai dipendenti), sia quella di soggetti passivi della ritenuta (ad es. quando vengono loro pagati compensi da parte di altri sostituti di imposta). I professionisti devono versare le ritenute effettuate entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento con il modello di pagamento F24.

I professionisti singoli o associati devono presentare ogni anno il *modello 770 semplificato*, contenente tutti i dati fiscali delle ritenute operate.

- *Modalità e termini di presentazione.* Il modello 770 semplificato deve essere presentato esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite un in-

termediario abilitato, e non può essere compreso nella dichiarazione unificata annuale modello Unico. I termini di presentazione rientrano entro il 30 settembre di ogni anno.

- *Certificazione dei redditi corrisposti.* Nel caso in cui nel corso dell'anno si sono pagati compensi a professionisti, esiste l'obbligo di inviare al professionista stesso, entro il mese di marzo dell'anno successivo, una certificazione contenente i dati dei compensi corrisposti e delle ritenute d'acconto effettuate.

– **Comunicazione annuale dei dati Iva**

La comunicazione annuale dei dati Iva è una novità di quest'anno, in sostituzione delle dichiarazioni periodiche Iva che dovevano essere presentate per ciascun periodo di liquidazione mensile o trimestrale. Ora vige l'obbligo di presentare un'unica dichiarazione annuale riepilogativa entro il 28 febbraio di ogni anno.

- *Invio on line entro febbraio.* Lo scopo della comunicazione dei dati Iva entro il mese di febbraio di ogni anno non è di natura fiscale ma, secondo la normativa europea, serve per calcolare le risorse proprie che ciascuno Stato membro deve versare al bilancio comunitario.
- *Contribuenti obbligati.* Sono obbligati alla comunicazione annuale dei dati Iva i professionisti singoli che hanno effettuato un volume d'affari nel corso dell'anno superiore a € 25.822,84; gli studi associati e le società sono sempre obbligati.
- *Modalità di presentazione.* Il modello deve essere presentato esclusivamente in via telematica, direttamente dal contribuente tramite il servizio internet o da un intermediario abilitato. Gli intermediari abilitati devono rilasciare al contribuente:
 - 1) l'impegno a presentare in via telematica all'agenzia delle Entrate i dati contenuti nella dichiarazione, contestualmente alla ricezione della stessa o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione;
 - 2) entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la dichiarazione trasmessa e copia della comunicazione dell'agenzia delle Entrate di ricezione della dichiarazione.

Versamenti IVA

– **Versamenti periodici Iva**

Il contribuente è obbligato a procedere alle liquidazioni mensili dell'Iva e al relativo versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento. Tuttavia il contribuente può optare, in caso di inizio attività o anche durante (se il volume d'affari del periodo precedente è inferiore ad € 309.874,14), per la liquidazione

zione trimestrale; in tal caso il versamento è dovuto: per il 1° trimestre entro il 16 maggio, per il 2° trimestre entro il 16 agosto e per il 3° trimestre entro il 16 novembre; il versamento relativo al quarto trimestre (saldo) verrà effettuato, invece, entro il 16 marzo dell'anno successivo maggiorando sempre l'imposta dovuta dell'1% a titolo di interessi.

L'art. 1 del DPR n. 100 del 23/03/98 prevede, per coloro che affidano la contabilità a terzi, la possibilità di effettuare i versamenti mensili sulla base delle liquidazioni relative al secondo mese precedente anziché al primo precedente.

Se il debito Iva risultante dalla liquidazione non supera € 25,82, non si procede ad alcun versamento, e tale debito si riporta nella successiva liquidazione o nelle successive fino a che il debito non superi la predetta cifra. Nella dichiarazione annuale, che scade il 16 marzo di ogni anno, il debito deve comunque essere pagato qualunque sia l'importo.

– **Versamento del saldo annuale**

Il saldo annuale Iva è dovuto in unica soluzione entro il 16 marzo di ciascun anno con applicazione dell'1%, ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione del modello unico; in tal caso l'importo sarà maggiorato degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo fino alla data del versamento.

– **Acconto Iva**

Entro il 27 dicembre di ciascun anno deve essere versato, a titolo di acconto, un importo calcolato, a scelta del contribuente, secondo uno dei tre metodi sotto esposti.

- *Metodo storico.* L'acconto è pari all'88% del versamento dovuto relativamente all'ultimo mese o trimestre (per i trimestrali) dell'anno precedente (sempre al lordo dell'acconto Iva precedente);
- *Metodo previsionale.* L'acconto è pari all'88% dell'Iva che si prevede di dover versare per il mese di dicembre dell'anno in corso (contribuenti mensili) o in sede di dichiarazione annuale (contribuenti trimestrali);
- *Metodo delle operazioni effettuate.* L'acconto è pari al 100% dell'importo risultante dalle operazioni registrate, o da registrare, dal 1° dicembre al 20 dicembre, per i mensili, e dal 1° ottobre al 20 dicembre, per i trimestrali.

L'acconto va detratto dall'Iva dovuta, in base alla liquidazione del mese di dicembre (contribuenti mensili), ovvero dalla dichiarazione annuale (contribuenti trimestrali), ma se l'importo da versare è inferiore ad € 103,29 non si versa. Per i contribuenti trimestrali non è dovuta la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi.

Il versamento dell'acconto non è dovuto:

- 1) nel caso di cessazione attività entro l'anno, senza che siano dovuti versamenti Iva per il IV trimestre o per il mese di dicembre;
- 2) inizio attività nel corso dell'anno;

- 3) esistenza di un credito Iva (escluso l'acconto) nella liquidazione relativa a dicembre dell'anno precedente (mensili), ovvero nella dichiarazione dell'anno precedente (trimestrali).

Versamenti e imposte risultanti dal modello unico

Le imposte che scaturiscono dalla presentazione del modello unico sono: IRPEF, IRAP, ADDIZIONALE REGIONALE E COMUNALE.

Anche chi non ha pagato il saldo dell'Iva il 16 marzo può eseguire il pagamento maggiorato dello 0,40%, per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo, entro i termini per i versamenti del modello Unico, cioè entro il 20 giugno.

Il saldo di queste imposte deve essere versato ogni anno entro il 30 maggio, ma è consuetudine posticipare con decreto la scadenza al 20 giugno; l'amministrazione finanziaria, inoltre, consente il versamento ogni anno entro il 20 luglio con applicazione dello 0,40% a titolo di interessi.

In caso di compensazione di crediti con i debiti dell'Unico, se i crediti superano i debiti, la maggiorazione dello 0,40% non è dovuta. Perciò, nel caso in cui i debiti dell'Unico risultano superiori ai crediti, lo 0,40% si applica sulla differenza. Quest'interesse si versa, sommandolo, al relativo tributo in fase di versamento con il modello F24. *Pagamenti all'unità di euro*: per i versamenti con l'F24 gli importi che derivano da Unico 2003, considerato che nella dichiarazione si indicano all'unità di euro, se pagati in unica soluzione, devono essere versati arrotondati all'unità, appunto, come indicati nella dichiarazione. *Pagamenti al centesimo di euro*: in caso di somme indicate nella dichiarazione, che devono essere versate, come, ad esempio, gli acconti, i pagamenti a rate, gli importi dovuti per il ravvedimento operoso, si applica l'arrotondamento al centesimo di euro, trattandosi di importi che non si indicano in dichiarazione, ma direttamente nell'F24.

– Acconti Irpef e Irap

I contribuenti devono versare a titolo di acconto per il periodo di imposta in corso, un importo pari al 98%, per Irpef e Irap, dell'imposta relativa al periodo per il quale si sta compilando il modello unico. Il versamento va effettuato in due rate diverse:

- 1) prima rata: è il 40% dell'acconto complessivamente dovuto; entro il termine per il versamento del saldo delle imposte relative al periodo precedente;
- 2) seconda rata: 60% dell'acconto complessivamente dovuto; entro il 30 novembre di ciascun anno.

– Acconto calcolato in base al reddito previsti

Se il contribuente prevede (ad esempio, per effetto d'oneri sostenuti o di minor redditi percepiti nello stesso anno) una minore imposta da versare nella successiva

dichiarazione, può determinare gli acconti da versare in base alla minore imposta prevista, purché non risultino inferiore al 98% del saldo della futura imposta; in tal caso sono previste le sanzioni pari al 30% dell'omesso parziale versamento dell'acconto oltre interessi legali.

– Versamenti

L'acconto non è dovuto se l'imposta relativa al periodo precedente (rigo RN28 Mod. Unico 2002) non supera € 51,65. La prima rata di acconto non è dovuta se la stessa imposta non supera € 103,29; in tal caso si versa l'intero acconto a novembre.

– Rateazione

Tutti i contribuenti possono ripartire i versamenti dovuti, a titolo di saldo e di primo acconto delle imposte risultanti dalla dichiarazione, in rate mensili di pari importo.

La rateazione non deve riguardare necessariamente tutti gli importi che, sulla base della dichiarazione, sono dovuti a titolo di saldo e di acconto. Ad esempio il contribuente può pagare il saldo Irpef in unica soluzione e rateare le altre somme a saldo e acconto dovute. I dati concernenti la rateazione devono essere inseriti nello spazio "*Rateazione/Regione/Provincia*" del modello di versamento F24; in particolare deve essere inserita la rata che si sta pagando e il numero di rate scelto (ad esempio se si paga la prima di cinque rate, indica 01-05). La prima rata deve essere pagata entro il giorno di scadenza del saldo e/o dell'acconto. Le successive entro il giorno 16 del mese di scadenza, per i titolari di partita Iva, ed entro la fine di ciascun mese per gli altri contribuenti. In ogni caso, il pagamento rateale deve essere completato entro il mese di novembre.

Sono esclusi dalla rateazione gli importi da versare a titolo d'acconto o di saldo in novembre o dicembre. Sono altresì esclusi dalla rateazione gli importi relativi all'integrazione Iva agli studi di settore e ai parametri, codici tributo 6494 e 6493.

– Interessi sui pagamenti rateali

Per le rate successive alla prima, si applicano gli interessi dello 0,50%, in misura forfetaria per ogni mese, a prescindere dal giorno in cui si è eseguito il versamento.

Gli interessi sulla rateazione s'indicano separatamente nel modello F24 con il relativo codice tributo (vedi tab. 17).

– Scadenze dei pagamenti rateali

Nel due tabelle di seguito sono riportate le date di scadenza del versamento Iva per ogni singola rata, elencate per i non titolari di partita Iva (tab. 15) e per i titolari di partita Iva (tab. 16).

TAB. 15
CALENDARIO PER CHI PAGA A RATE
SCADENZE VERSAMENTI IVA NON TITOLARI DI PARTITA IVA

NON TITOLARI DI PARTITA IVA				
Versamento della 1° rata entro il 20 giugno			Versamento della 1° rata con aumento dello 0,40% dal 21 giugno al 21 luglio (20 è domenica)	
RATA	SCADENZA	INTERESSI %	SCADENZA	INTERESSI %
1°	20 giugno	0,00	21 luglio	0,00
2°	30 giugno	0,17	31 luglio	0,15
3°	31 luglio	0,67	31 agosto	0,65
4°	31 agosto	1,17	30 settembre	1,15
5°	30 settembre	1,67	31 ottobre	1,65
6°	31 ottobre	2,17	30 novembre	2,15
7°	30 novembre	2,67	/	/

TAB.16
SCADENZE VERSAMENTI IVA TITOLARI DI PARTITA IVA

TITOLARI DI PARTITA IVA				
Versamento della 1° rata entro il 20 giugno			Versamento della 1° rata con aumento dello 0,40% dal 21 giugno al 21 luglio	
RATA	SCADENZA	INTERESSI %	SCADENZA	INTERESSI %
1°	20 giugno	0,00	21 luglio	0,00
2°	16 luglio	0,43	18 agosto	0,42
3°	18 agosto (16 è sabato)	0,93	16 settembre	1,42
4°	16 settembre	1,43	16 ottobre	1,42
5°	16 ottobre	1,93	17 novembre	1,92
6°	16 novembre	2,43		

– **Compensazione e modalità di versamento**

Tutti i professionisti eseguono il versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali (Irpef, Irap, Iva, Addizionali ecc) o liquidazioni periodiche Iva, utilizzando la delega unica *Modello F24*. Il versamento può essere effettuato presso gli uffici postali o bancari.

Tutti i tributi che si pagano con il Modello F24 possono compensare tra loro crediti e debiti, anche nei confronti di diversi enti impositori (Stato, Regioni, Inps). Il credito che si vuole utilizzare a credito deve sempre risultare da una dichiarazione annuale. I crediti da liquidazioni periodiche Iva sono utilizzabili in detrazione, solamente per le successive liquidazioni periodiche; il saldo annuale Iva a credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24.

I crediti risultanti dal Modello Unico possono essere utilizzati in compensazione, dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta per il quale si è presentata la dichiarazione in cui risultano indicati i predetti crediti.

Il limite massimo compensabile è, dal 2001, pari a € 516.456,90 per ciascun anno solare. Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore a tale limite, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari, ovvero compensata nell'anno solare successivo.

– **Modello F24 a saldo zero**

Il contribuente che opera la compensazione è tenuto alla presentazione del Modello F24 anche se presenta un saldo finale uguale a zero, nei termini di scadenza previsti.

– **Codici tributo**

Nella tabella di seguito sono riportati i codici dei tributi da indicare nel modello F24.

TAB. 17
CODICI TRIBUTI MODELLO F24

codice	Causale del versamento
4001	IRPEF saldo
4033	IRPEF acconto prima rata
4034	IRPEF acconto seconda rata o acconto in unica soluzione
3800	IRAP saldo
3812	IRAP acconto prima rata
3813	IRAP acconto seconda rata o acconto in unica soluzione
3801	ADDIZIONALE REGIONALE
3817	ADDIZIONALE COMUNALE
6099	IVA annuale
6001	VERSAMENTO IVA mensile gennaio
6002	VERSAMENTO IVA mensile febbraio
6003	VERSAMENTO IVA mensile marzo
6004	VERSAMENTO IVA mensile aprile
6005	VERSAMENTO IVA mensile maggio
6006	VERSAMENTO IVA mensile giugno
6007	VERSAMENTO IVA mensile luglio
6008	VERSAMENTO IVA mensile agosto
6009	VERSAMENTO IVA mensile settembre
6010	VERSAMENTO IVA mensile ottobre
6011	VERSAMENTO IVA mensile novembre
6012	VERSAMENTO IVA mensile dicembre
6031	VERSAMENTO IVA trimestrale 1°trimestre
6032	VERSAMENTO IVA trimestrale 2°trimestre
6033	VERSAMENTO IVA trimestrale 3°trimestre
6013	VERSAMENTO ACCONTO IVA per i mensili
6035	VERSAMENTO ACCONTO IVA per i trimestrali
1668	INTERESSI sui pagamenti rateali nella sezione erario del mod. F24
3805	INTERESSI sui pagamenti rateali nella sez. regione ed enti locali del mod. F24

– Scadenza di sabato o di domenica

Se la scadenza, di qualsiasi imposta, ricorre di sabato o in un giorno festivo, il versamento si può anche effettuare il primo giorno lavorativo successivo.

Ravvedimento operoso

In base alle norme sul c.d. “*ravvedimento*”, è possibile regolarizzare le omissioni e le irregolarità commesse, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative, entro determinati limiti di tempo, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui è stata commessa la violazione o, in mancanza della dichiarazione, entro un anno dalla violazione.

- *Il ravvedimento non è consentito:*
 1. quando la violazione è stata già constatata dall’ufficio o ente impositore;
 2. quando sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche. In questi casi l’esclusione del ravvedimento non è totale, ma limitata ai periodi e ai tributi che sono oggetto del controllo;
 3. quando sono iniziate altre attività amministrative di accertamento, delle quali si ha avuto formale conoscenza.

- *Disciplina delle violazioni* che riguardano l’omesso o insufficiente pagamento:
 1. dei saldi e acconti determinati dalle dichiarazioni;
 2. delle liquidazioni periodiche Iva e saldo;
 3. delle ritenute operate in qualità di sostituto d’imposta.

Le violazioni possono essere sanate, eseguendo spontaneamente il pagamento dell’imposta dovuta, degli interessi moratori (tasso legale annuo 3% per 2003, calcolato dall’ultimo giorno in cui si sarebbe dovuto pagare sino a quello in cui viene effettivamente eseguito) e della sanzione in misura ridotta. In particolare la sanzione del 30% del tributo è ridotta:

 - ad 1/8, ossia al 3,75%, se il pagamento viene eseguito entro trenta giorni dalla scadenza prevista;
 - ad 1/5, ossia al 6%, se il pagamento viene effettuato con ritardo superiore a trenta giorni, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui la violazione è stata commessa.

- *Il pagamento* del tributo deve avvenire utilizzando il mod. F24. La somma, a titolo di interessi, è versata cumulativamente al tributo; la sanzione è versata sullo stesso modello ma con un codice tributo a parte.

– Omessa presentazione del modello unico e/o della dichiarazione Iva

Se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, la violazione può essere regolarizzata eseguendo spontaneamente, entro lo stesso termine, il pagamento di una sanzione di 32 euro (1/8 di 258,00 €), fermo restando l’applicazione delle sanzioni relative all’eventuali violazioni riguardanti il pagamento del tributo, qualora non già regolarizzate.

– Ravvedimento operoso per errori ed omissioni, relativi alle dichiarazioni presentate ed incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo

Gli errori o le omissioni relative alle dichiarazioni validamente presentate, possono essere regolarizzate presentando una dichiarazione integrativa (vedi par. 1), entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo. Entro lo stesso termine deve essere eseguito, con le modalità viste sopra, il pagamento del tributo o del maggior tributo, dei relativi interessi e della sanzione ridotta.

Nella dichiarazione integrativa può essere riprodotto il contenuto della dichiarazione originaria con le necessarie correzioni o integrazioni oppure possono essere evidenziate solo le correzioni o integrazioni, in ogni caso è necessario che siano evidenziate le variazioni apportate.

Nel frontespizio della dichiarazione integrativa deve essere barrata l'apposita casella "integrativa".

Riforma del sistema fiscale

Si ritiene opportuno in questa sede dare un accenno alla legge delega di riforma del sistema fiscale pubblicato nella gazzetta ufficiale del 18 aprile 2003, che cambierà in modo sostanziale il sistema tributario.

LA LEGGE DELEGA PER LA RIFORMA

(Legge 7 aprile 2003, n. 80, G.U. 18 aprile 2003, n. 91)

In vigore il 3 maggio 2003 la legge delega per la riforma del sistema fiscale statale, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale.

Entro due anni il Governo dovrà adottare i decreti legislativi di attuazione.

– Sistema base della riforma

Il nuovo sistema si baserà su cinque imposte ordinate in un *unico codice*:

- Imposte sul reddito;
- Imposta sul reddito delle società;
- Imposta sul valore aggiunto;
- Imposta sui servizi;
- accisa

Gradualmente verrà invece eliminata l'Irap

Tuttavia, la progressiva riduzione dell'imposta sarà compensata, d'intesa con le regioni, da trasferimenti o da compartecipazioni, da attuare nell'ambito degli equilibri di finanza pubblica.

– L'Ire che sostituirà l'Irpef

Il regime impositivo della nuova **Ire** (imposta sul reddito), che prenderà il posto dell'IRPEF, ruota attorno a **due sole aliquote d'imposta**:

- 23% per un imponibile fino a 100.000 €;
- 33% oltre tale importo.

Il carattere progressivo dell'imposizione viene salvaguardato con l'identificazione di una "no tax area", ossia di una soglia di povertà, esclusa da tassazione.

– **Deduzioni**

Le detrazioni si trasformeranno progressivamente in deduzioni, concentrandosi sui redditi bassi e medi e facendo leva sui seguenti valori e criteri:

- famiglia, con particolare riferimento alle famiglie monoreddito, al numero dei figli, degli anziani e dei soggetti portatori di handicap;
- casa;
- sanità, istruzione, formazione, ricerca e cultura, previdenza, assistenza all'infanzia negli asili nido e domiciliare;
- non profit e attività svolta nel campo sociale, assistenziale e di promozione sociale e valorizzazione etica, culturale e scientifico;
- volontariato e confessioni religiose i cui rapporti con lo Stato sono regolati per legge sulla base di accordi e di intese;
- attività sportiva giovanile;
- costi sostenuti per la produzione dei redditi di lavoro.

– **Soggetti passivi dell'imposta**

Tra i soggetti passivi d'imposta rientreranno anche gli enti non commerciali residenti e non, prima sottoposti ad IRPEG.

Viene conservato invece il regime d'imposizione previsto per le società di persone residenti e i soggetti equiparati.

– **Base imponibile**

La base imponibile dell'IRE diventa più ampia. Viene prevista infatti l'inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate, fuori dall'esercizio di impresa, su partecipazioni societarie qualificate, per ridurre gli effetti di doppia imposizione economica.

– **Reddito d'impresa**

Per la determinazione del reddito di impresa, si applicheranno, in quanto compatibili, le norme contenute nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società, con inclusione parziale nell'imponibile degli utili percepiti e delle plusvalenze realizzate su partecipazioni societarie qualificate e non qualificate, per ridurre gli effetti di doppia imposizione economica.

– **Regime differenziato per retribuzioni e compensi**

La riforma ha delineato l'esigenza di un regime differenziato di favore fiscale per la parte di retribuzione, o compenso, commisurata ai risultati dell'impresa per

favorire la diffusione di sistemi retributivi flessibili finalizzati a coinvolgere i lavoratori nell'andamento economico dell'impresa.

– **Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa**

La delega prevede anche una revisione della disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa espressamente definiti, con l'inclusione degli stessi nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo e con la loro attrazione al reddito che deriva dall'esercizio di arti e professioni se conseguiti da artisti e professionisti di qualsiasi tipo.

– **Redditi di natura finanziaria**

Cambia il regime di tassazione dei redditi di natura finanziaria. L'obiettivo è rendere omogenea l'imposizione su tutti i redditi di natura finanziaria, indipendentemente dagli strumenti giuridici utilizzati per produrli. Il regime fiscale sostitutivo convergerà su quello proprio dei titoli del debito pubblico. Il risparmio affidato in gestione agli investitori istituzionali sarà tassato sulla base dei principi di cassa e di compensazione.

Verranno introdotti un regime differenziato di favore fiscale per il risparmio affidato a fondi pensione, a fondi etici e a casse di previdenza privatizzate. e un regime agevolativo per i contribuenti che destinano i propri risparmi alla costituzione di fondi personali di accumulo per l'acquisto della prima casa.

– **Semplificazioni**

Continua il processo di semplificazione degli adempimenti formali. Sarà potenziato il sistema degli studi di settore, in forza del quale verrà introdotto il concordato triennale preventivo per l'imposizione sul reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Un sistema forfetario di tassazione agevolata sarà previsto per le piccole attività nei piccoli comuni montani non a vocazione turistica. Sempre nell'ottica della semplificazione, per le PMI e per i lavoratori autonomi verrà introdotto un regime semplificato per gli obblighi documentali e la determinazione degli imponibili, anche in funzione del potenziamento degli studi di settore ovvero in ragione della particolare modalità di espletamento dell'attività.

Sarà mantenuto infine un regime fiscale semplificato per le società sportive dilettantistiche.

– **Clausola di salvaguardia**

La legge delega prevede una clausola di salvaguardia, in modo che, a parità di condizioni, il nuovo regime risulti sempre più favorevole od uguale, mai peggiore, del precedente, con riferimento anche agli interventi di natura assistenziale e sociale.

L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ

Scende al 33% l'aliquota unica per l'imposta sul reddito delle società.

– **Determinazione dell'imponibile**

Per incrementare la competitività del sistema produttivo, sulla base di un modello fiscale omogeneo a quelli europei, la riforma si articola, per quanto riguarda l'imponibile, sulla base di una serie di principi e criteri direttivi, tra cui la determinazione in capo alla società o ente controllante di un'unica base imponibile per il gruppo d'impresе su opzione facoltativa delle singole società che vi partecipano ed in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna rettificati come specificamente previsto. Restano escluse dall'esercizio dell'opzione le controllate non residenti e la società o ente controllante non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

L'ELIMINAZIONE DELL'IRAP

Il Governo dovrà adottare provvedimenti (nella forma di decreti legislativi) diretti ad un'eliminazione graduale dell'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive), con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi, valutando la possibilità di dare la precedenza ai soggetti con una prevalente incidenza del costo del lavoro rispetto agli altri costi.

I decreti attuativi dovranno prevedere anche la semplificazione della base imponibile.

– **Coordinamento con la finanza decentrata**

L'esercizio della delega dovrà coordinarsi con la semplificazione del sistema di riscossione delle somme percepite a titolo di addizionale a tributi erariali, comprese le accise, al fine di garantire agli enti locali e regionali destinatari di tali risorse la facoltà di ottenere l'attribuzione diretta delle somme versate.

IL RIORDINO DELL'IVA

La riforma dell'imposta sul valore aggiunto si articola, sulla base dello standard comunitario (la VI direttiva europea), secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- progressiva riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile, in modo da avvicinare la struttura dell'imposta a quella propria e tipica di una imposta sui consumi;
- coordinamento con il sistema dell'accisa, in modo da ridurre gli effetti di duplicazione;
- razionalizzazione dei sistemi speciali in funzione della particolarità dei settori interessati.

– **Semplificazione**

È inoltre prevista una semplificazione delle disposizioni:

- in tema di territorialità dell'imposta e migliore armonizzazione delle stesse con le previsioni della normativa comunitaria;
- relative alla detrazione ed alla rettifica della detrazione e migliore armonizzazione delle stesse con le previsioni della direttiva comunitaria (77/388/CEE del Consiglio 17 maggio 1977);
- in tema di rimborso dell'imposta;
- degli adempimenti formali.

– **Sconto destinato a finalità etiche**

La riforma dell'IVA prevede inoltre norme che consentano, nel rispetto dei principi di semplicità, trasparenza ed efficienza e nel rispetto dei vincoli comunitari, di escludere dalla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto e da ogni altra forma di imposizione a carico del soggetto passivo la quota del corrispettivo destinato dal consumatore finale a finalità etiche, in base ai seguenti principi:

1. la destinazione della quota del corrispettivo a finalità etiche può essere stabilita facoltativamente dal consumatore finale sulla base delle indicazioni fornite, al momento dell'effettuazione dell'operazione, dal soggetto passivo;
2. l'entità massima della quota del corrispettivo ammesso è stabilita ogni anno con la legge finanziaria per l'anno successivo, compatibilmente con i saldi della finanza pubblica.

– **Detraibilità e deducibilità**

La riforma dovrà infine essere indirizzata verso l'armonizzazione delle diverse forme di detraibilità e deducibilità previste ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi.

ACCERTAMENTI E DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Poteri degli Uffici Iva e Imposte Dirette – Controlli sui conti corr. bancari – Verifiche

Gli uffici Iva e delle Imposte dirette e la Guardia di Finanza hanno a loro disposizione una serie di poteri, per permettere l'esercizio delle attività di controllo e l'acquisizione delle prove atte a suffragare quanto formerà oggetto di accertamento.

Le rilevazioni fiscali e l'acquisizione di elementi utili all'accertamento, può avvenire o nell'ambito dell'ufficio o all'esterno, mediante verifiche ed indagini sui contribuenti.

– Gli accertamenti all'interno dell'ufficio

Consistono nel potere dell'Amministrazione finanziaria di:

- Invitare i contribuenti a comparire di persona per esibire documenti e scritture (ad esclusione dei registri), e per fornire dati e notizie anche in ordine ai rapporti con altri soggetti;
- Inviare questionari da restituire debitamente compilati;
- Richiedere copia ed estratti di atti e documenti a Notai, Uffici del Registro, conservatorie, ecc.

Controllare conti correnti bancari; richiedere dati concernenti i servizi di conto corrente, libretti di deposito, buoni postali e tutti i rapporti connessi o inerenti; richiedere copia dei conti correnti intrattenuti. Per gli accertamenti bancari è, però, necessario l'autorizzazione del Direttore regionale delle Entrate, per quanto concerne l'Ufficio Imposte, o il Comandante Regionale della Guardia di Finanza. L'istituto di credito deve dare immediata notizia al contribuente e deve rispondere agli uffici entro sessanta giorni prorogabili per altri trenta. Una sentenza della Cassazione n. 8663/2002 ha stabilito che, salvo i casi assoluta estraneità dell'attività di un coniuge a quella imprenditoriale o professionale dell'altro, è anche possibile acquisire i dati relativi ai conti correnti del coniuge del contribuente. In questa ipotesi, ovviamente, il coniuge non sottoposto a verifica fiscale potrà dimostrare che la disponibilità in suo possesso derivano da altre fonti di reddito di cui risulta essere titolare e quindi non sono riconducibili immediatamente al proprio coniuge. L'ente creditizio che riceve la richiesta non può consegnare al Fisco tutte le informazioni in suo possesso sul contribuente sottoposto a controllo. Infatti, la richiesta di indagini bancari in ogni caso non può riguardare elementi, notizie e operazioni che non siano strettamente riconducibili alla nozione di "conto", come definito dal Ministero delle

Finanze nella circolare 116/e del 10 maggio 1996 e da quella del Tesoro nel Dm 19/12/1991.

Non possono costituire oggetto di accertamento bancari:

- Le operazioni relative agli acquisti e alle cessioni di certificati di deposito, al servizio titoli (tra le quali ad esempio il servizio incassi dividendi o stacco cedole);
- le cessioni di effetti al dopo incasso;
- la richiesta di assegni circolari allo sportello con controvalore in numerario;
- la negoziazione allo sportello di assegni;
- l'acquisto o la vendita di valuta estera;
- la richiesta di bonifico senza addebito in conto.

– La rilevanza presuntiva dei conti correnti bancari

Negli accertamenti bancari, non esiste l'obbligo per il fisco di instaurare un contraddittorio con il contribuente sottoposto a questo tipo di controllo.

Dalle verifiche svolte nei conti correnti bancari possono derivare delle presunzioni di evasione dai dati riscontrati nei conti correnti bancari alla base della rettifica e dell'accertamento, salvo che il contribuente non dimostri di averne tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine. Dunque, la prova che fa carico al contribuente ha ad oggetto, la presenza dei dati rilevati all'interno della propria dichiarazione, ovvero la loro non rilevanza ai fini della stessa.

In ogni caso per il ricorso all'indagine bancaria è necessario avere dei fondati sospetti o dei concreti indizi che facciano ritenere che il contribuente utilizzi il sistema creditizio per realizzare forme di evasione o frode fiscale.

La richiesta di autorizzazione deve contenere una sia pur succinta indicazione delle ragioni che inducono l'Ufficio ad avvalersi di tale potere di indagine.

– Accertamenti all'esterno dell'ufficio – verifiche

L'attività di rilevazione svolta all'esterno dell'Ufficio può avere luogo:

- Presso il commercialista, che detiene le scritture contabili;
- Presso lo studio del contribuente;
- Presso gli istituti di credito, nel caso in cui non abbiano trasmesso in tempo i dati richiesti.

– Le verifiche presso lo studio

L'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche è disciplinato dagli articoli 52 del Dpr 633/72 e articoli 32 e 33 del Dpr 600/73. In sintesi l'accesso consiste nel potere di entrare in un luogo e di soffermarvisi, anche senza o contro il consenso del contribuente, per eseguirvi le previste operazioni. In base al luogo in cui viene eseguito l'accertamento vigono differenti regimi di autorizzazione, la cui inosservanza può determinare anche la nullità degli atti compiuti.

- *Locali di esercizi di attività professionali*; è necessario l'autorizzazione del Capo dell'Ufficio dell'Amministrazione Finanziaria ovvero, per la Guardia di Finanza, l'ordine del Comandante del Reparto; è sempre necessaria la presenza del titolare o di un suo delegato. In base allo statuto del contribuente, questo accesso deve essere motivato da due esigenze effettive di indagini e di controllo sul luogo e, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, deve svolgersi durante l'ordinario orario di esercizio dell'attività e con modalità tali da comportare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività stessa.
- *Locali adibiti anche ad abitazione*; l'accesso è consentito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale. Nel caso in cui il professionista detiene documentazione contabile di terzi, sottoposti a verifica, i verificatori non hanno bisogno dell'autorizzazione dell'autorità Giudiziaria.
- *Altri casi* (l'ipotesi più frequente è quella dell'abitazione del contribuente da controllare); per l'accesso occorre l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica che, però, può essere richiesta solo se sussistono indizi gravi di violazioni che suggeriscano la necessità di ricercare e acquisire particolare documentazione, contabile e non, e ogni altro elemento idoneo a fornire prova delle infrazioni ipotizzate.

Oltre all'esibizione dei propri documenti di riconoscimento, i verificatori devono consegnare al contribuente, o a chi lo sostituisce, copia dell'ordine di servizio e dell'eventuale autorizzazione del PM.

Lo statuto del contribuente prevede che il contribuente abbia diritto di essere informato sulle ragioni che giustificano la verifica e sull'oggetto della verifica stessa. Può sempre essere chiesta l'assistenza di un legale o di una persona di fiducia.

Accertamenti induttivi – Redditometro/studi di settore

L'Amministrazione Finanziaria è dotata di alcuni poteri attraverso i quali può ricostruire in maniera presuntiva il reddito del contribuente, sulla base di dati e notizie comunque raccolti, prescindendo, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, avvalendosi di presunzioni semplici (anche non gravi e precise) e di dati anche solo extracontabili, senza analizzare affatto le scritture contabili.

Fino al periodo d'imposta 1999 l'Amministrazione Finanziaria si avvale dei parametri; tale procedimento è consentito solo per i professionisti in contabilità semplificata, per quelli in ordinaria deve essere dichiarata *"inattendibile la contabilità ordinaria"*. Dal periodo di imposta 2000 l'Amministrazione si avvale di un altro strumento di accertamento: studi di settore.

Accertamento con gli studi di settore

Gli studi di settore rappresentano il più sofisticato strumento di cui viene dotata l'amministrazione finanziaria per la ricostruzione presuntiva dei compensi (o ricavi), effettuata sulla scorta dei dati contabili ed extracontabili contenuti nella dichiarazione dei redditi. Consistono in accertamenti induttivi dell'amministrazione finanziaria. Hanno la valenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, pertanto l'onere della prova contraria spetta al contribuente; spetta, cioè, al contribuente dimostrare perché i propri ricavi dichiarati sono inferiori a quelli determinati presuntivamente sulla base degli studi.

– Effetti dell'applicazione dello Studio di Settore

Lo Studio di Settore permette di identificare un intervallo di confidenza e, cioè, determinare un valore massimo ed un valore minimo entro il quale dovrebbero collocarsi i ricavi conseguiti; le informazioni principali ottenibili sono la congruità e la coerenza che verranno utilizzati per la selezione dei soggetti a rischio;

- *la congruità* si riferisce al confronto tra il ricavo dichiarato e quello risultante dallo studio; il contribuente che è uguale o al di sopra del ricavo puntuale (valore massimo) è congruo, al di sotto non è congruo; il contribuente che si colloca nell'intervallo di confidenza non è congruo anche se l'amministrazione lo considera un ricavo possibile;
- *la coerenza* si riferisce al confronto tra gli indici desumibili dai dati del contribuente e quelli individuati come normali nel settore di appartenenza, (es. per i professionisti la resa oraria è l'unico indice che determina la coerenza, la congruità non offre particolari garanzie, se non accompagnato anche dalla coerenza).

La resa oraria è un parametro fondamentale che determina la coerenza o meno del contribuente ed è determinato, dopo le modifiche apportate, dal rapporto:

compensi dichiarati – spese per prest. di collab. coord. e continuativa – compensi a terzi afferenti l'attività profess.
numero addetti x40x45

NUMERO ADDETTI= professionista x fattore correttivo + (n. giornate retribuite dipendenti tempo pieno + n. giornate retribuite dipendenti a tempo parziale e assunti con contratto form. lavoro) / 312

il fattore correttivo è = (n.ore settimanali lavorate/40) x (n. delle settimane lavorate nell'anno/45)

Il contribuente che si adegua può decidere di adeguarsi al ricavo puntuale o di collocarsi nell'intervallo di confidenza. L'adeguamento al ricavo puntuale preclude l'accertamento in base agli Studi di Settore, mentre l'adeguamento al ricavo minimo ammissibile può indurre l'Amministrazione Finanziaria a richiedere al contribuente la motivazione di tale adeguamento.

– Casistica delle fattispecie

- *congruo e coerente*: se i ricavi sono congrui, ossia almeno pari al ricavo puntuale di riferimento, il contribuente evita, con buona probabilità, l'accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria che, però, può chiedere chiarimenti sugli indici economico-contabili. Non si è in presenza di una franchigia fiscale, resta sempre aperta la strada di accertamenti basati su altri strumenti (esempio art. 54 del DPR n. 633/1972, art. 39 del DPR 600/1973).
- *congruo e non coerente*: sono i soggetti da selezionare perché l'analisi della coerenza sta a monte rispetto a quella della congruità e, quindi, va ricostruita la coerenza prima di applicare lo Studio. L'incoerenza rappresenta un primo indizio di pericolosità fiscale del contribuente nel sistema di selezione.
- *non congruo e non coerente*: saranno soprattutto questi i soggetti da selezionare;

– Adeguamento al ricavo congruo in dichiarazione dei redditi

il contribuente che risulta non congruo e si adegua, come già detto, evita l'accertamento basato sugli studi di settore, però, può essere chiamato a fornire chiarimenti sugli indici economico-contabili soprattutto se risulta anche non coerente;

- l'adeguamento per l'anno 2002 ha effetto sull'Irpef e sull'Iva, per gli anni successivi probabilmente anche sull'Irap;
- l'adeguamento ai maggiori ricavi in base agli Studi di Settore non determina effetti penali, la misurazione rileva solo ai fini fiscali;
- l'adeguamento non comporta variazioni di regime contabile o di regime di liquidazione Iva;

Il contribuente, comunque, non ha l'obbligo di adeguarsi; sembra di capire che se lo scostamento è minimo potrà essere chiamato dall'Amministrazione Finanziaria per fornire la prova contraria (*giustificazione*) dello scostamento dal ricavo presunto. Si tratta di un invito al contraddittorio che l'Amministrazione deve sempre effettuare prima di applicare l'accertamento basato sugli Studi; se lo scostamento è notevole si potrà ipotizzare un'attività di verifica. Per meglio precisare quanto detto si riportano due ipotesi chiarificatrici:

- *1° ipotesi. Il contribuente non si presenta all'invito*: sarà inviato l'avviso di accertamento e il contribuente può ricorrere in commissione tributaria.
- *2° ipotesi il contribuente si presenta all'invito*: in tal caso si instaura un contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria, in cui il contribuente può valersi del diritto di fornire le cause giustificative.

– Esiti del contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria

- l'Amministrazione Finanziaria accoglie in pieno i motivi esposti dal contribuente che giustificano lo scostamento e archivia il procedimento.
- l'Amministrazione giustifica solo parzialmente lo scostamento e concorda con il contribuente il ricavo più congruo; in questo caso si redige un atto di ade-

sione (*concordato*). Dopo il concordato l'Amministrazione Finanziaria può riaprire la posizione del contribuente per la stessa categoria di reddito oggetto dell'adesione, ma solo qualora sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi.

- Non si raggiunge un accordo con l'Amministrazione Finanziaria e si instaura la via del contenzioso dinanzi al giudice tributario.

– **Casi di esclusione dallo studio:**

- Non si applica per i professionisti che hanno un volume d'affari inferiore a € 10.239,28 (20 milioni di lire) e hanno scelto il regime forfetario.
- Per i professionisti in contabilità semplificata o super semplificata si può applicare quando per due anni su tre, anche non consecutivi, i compensi sono non “congrui”, poiché i trienni di osservazione non sono oggetto di blocchi distinti, bensì di concatenamenti tali, da far sì, che un anno possa condizionare cinque periodi di imposta e ben tre blocchi triennali (es. il 2002 condiziona i trienni 2000-2002, 2001-2003, 2002-2004).
- Per i professionisti in contabilità ordinaria si può applicare, oltre a quanto già visto per i semplificati, anche quando la contabilità a seguito di verifica risulta inattendibile.
- Si applica solo per periodi di imposta pari a 12 mesi;
- Non si applica per le imprese e i professionisti che hanno dichiarato ricavi e compensi superiori a 10 miliardi;
- Non si applica per l'esercizio di più attività di cui l'attività secondaria ha un peso superiore al 20% dei ricavi complessivamente dichiarati.

– **Sperimentazione studi di settore**

Gli studi di settore per i professionisti sono in vigore solo in via sperimentale per il triennio 2000-2002. Infatti la stessa Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto la difficoltà di adattare un modello matematico-statistico, originariamente tarato sulle attività di impresa, alla realtà economica, profondamente diversa, delle professioni liberali, per le quali assume carattere preponderante la componente intellettuale.

Lo Studio di Settore sperimentale è una versione del software provvisoria, destinata col tempo ad affinarsi mediante l'arricchimento di dati sempre più completi, e sulla scorta di una serie di verifiche ed esperienze sul campo.

– **Significato della sperimentazione:**

- saranno utilizzati dall'amministrazione finanziaria per raccogliere dati sui contribuenti;
- non hanno valenza probatoria ai fini dell'accertamento;
- saranno utilizzati come strumento di selezione dei soggetti da sottoporre a verifica, non potranno essere usati da soli per l'accertamento;
- l'accertamento per i tre anni sperimentali (2000-2001-2002) dovrà avvenire con i metodi ordinari, anche i parametri non avranno valenza;

- il loro uso sarà anche di persuasione; il contribuente che si adegua in fase sperimentale non correrà rischi neppure se lo studio definitivo dovesse risultare più “rigido” di quello provvisorio;
- l’adeguamento allo studio sarà consentito senza applicare sanzioni e interessi sulle maggiori imposte;
- approvato lo studio in via definitiva al termine dei tre anni, lo stesso avrà valenza retroattiva, pertanto il contribuente non congruo negli anni della sperimentazione, che è tale anche con il software definitivo, può essere sottoposto ad accertamento;
- gli studi di settore potranno essere utilizzati come strumento di difesa per i periodi di imposta in cui erano in vigore i parametri, se naturalmente più favorevoli.

– **Possibile scudo dagli Studi di Settore: l’asseverazione**

L’intermediario abilitato, quale il dott. commercialista o il ragioniere, può asseverare lo Studio di Settore del contribuente, rilasciando un’attestazione in cui certifica:

1. la corrispondenza dei dati forniti con quelli desunti dalle scritture contabili o da altra documentazione idonea ad attestare la loro corrispondenza;
2. la congruità tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli risultanti dall’applicazione degli Studi;
3. la coerenza economica degli indicatori rispetto a quelli traibili dagli Studi di Settore;
4. le cause che giustificano possibili posizioni di non congruità;
5. l’esistenza di cause che giustificano eventuali anomalie degli indici di coerenza economica individuati nei singoli Studi di Settore.

La verifica, in particolare, è mirata ad un esame cartolare, nel senso di un riscontro tra quanto dichiarato al programma Gerico e quanto risulta dalle scritture contabili e/o da altra documentazione idonea; segue poi il controllo della congruità e coerenza, che altro non è che l’applicazione del programma Gerico ai dati così controllati.

Non insorge alcuna responsabilità del certificatore riguardo la veridicità o meno dei ricavi dichiarati dal contribuente rispetto a quelli effettivamente conseguiti.

L’asseverazione costituisce soprattutto una sorta di spiegazione preventiva, dunque, è ragionevole ritenere che saranno prima interessati gli incoerenti ingiustificati, tuttavia l’Amministrazione Finanziaria, anche nelle ultime circolari, non si è ancora espressa sugli effetti benefici derivanti al contribuente dal rilascio dell’asseverazione.

– **Cause giustificative per l’asseverazione o osservazioni possibili in fase di contraddittorio**

Di seguito, a titolo esplicativo, si riportano possibili osservazioni che giustificano l’uso dell’asseverazione o che possano servire al contribuente (in fase di con-

traddittorio con l'Amministrazione Finanziaria), che non si adegua agli Studi di Settore, a dimostrare l'infondatezza delle presunzioni. Si precisa anche che è sempre necessario: valutare la posizione fiscale del contribuente, non solo sulla base tecnico-scientifica, ma anche sulla base della sua realtà individuale; esaminare molto attentamente quel contribuente che, per determinate caratteristiche, non si colloca con approssimazione in nessun gruppo omogeneo (cluster);

- la difficoltà di stimare, mediante controllo matematico, i risultati economici di attività nelle quali assume carattere preponderante la componente intellettuale o il prestigio personale, e per le quali non c'è sempre una correlazione significativa tra le attrezzature, i costi in genere ed i compensi;
- lo sfasamento temporale tra costi sostenuti e compensi percepiti, determinato in massima parte da una committenza di lavori rilevanti e di durata ultrannuale, che è costituita dallo Stato, dagli Enti Pubblici ed Imprese di grandi dimensioni che generalmente effettuano i pagamenti con un certo ritardo; peraltro, nelle suddette circostanze, il professionista deve necessariamente anticipare ingenti spese per l'espletamento dell'incarico;
- un eventuale incasso non ancora avvenuto poiché in lite giudiziaria con il cliente;
- peculiari situazioni di mercato e modalità di svolgimento dell'attività;
- eventi eccezionali che abbiano influito sulla capacità produttiva del contribuente (es. degenza o malattia del titolare, oggettive situazioni sfavorevoli di mercato);
- la mancanza di correttivi territoriali che non sono stati applicati, in quanto l'attività potrebbe essere svolta in comuni, province e regioni completamente diverse;
- l'età avanzata del titolare, considerando il fatto che i ricavi per le attività professionali da un certo punto in poi decrescono con l'aumentare dell'età;
- la partecipazione a gare e/o concorsi che comporta il sostenimento di ingenti spese, senza la certezza dell'aggiudicazione;
- incidenza elevate dei beni strumentali (si pensi ai professionisti che, all'inizio della carriera, hanno un livello minimo di investimento oppure all'elevato costo dei software e dei loro aggiornamenti).

Accertamento con il redditometro

Tale accertamento si basa su disponibilità patrimoniali, beni o servizi quali: possesso di immobili, mantenimento di imbarcazioni, cavalli da corsa, veicoli, aëromobili, ecc.

L'accertamento scatta quando il reddito si discosta del 25% da quanto dichiarato e per almeno due periodi di imposta, ed inoltre se il contribuente non ottemperi

agli inviti degli uffici finanziari a comparire di persona, fornire dati, notizie e documenti. La disponibilità di beni o servizi è parziale qualora le spese sono sostenute da altre persone e/o vengono utilizzati nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

È data facoltà al contribuente di fornire, con documentazione probante, la prova contraria di quanto preteso. La Corte di Cassazione con sentenza n. 33 del 05.05.1995, ha precisato che le presunzioni del redditometro sono soltanto relative e non assolute. Pertanto il contribuente può dimostrare, in qualunque momento, di possedere un reddito inferiore a quello accertato dall'Ufficio.

Con C.M. 101/E del 30.04.1999 il Ministro delle Finanze raccomanda agli uffici l'esigenza di un attento e ponderato utilizzo dello strumento presuntivo, soprattutto nei casi in cui la ricostruzione del reddito sia fondata su fatti-indice che costituiscono soddisfacimento ai bisogni primari e che sono caratterizzati da elevata rigidità (in particolare spese per abitazione e per mutui).

Termini di decadenza dell'azione di accertamento e iscrizioni a ruolo

– Accertamento dichiarazioni dei redditi e Irap

Gli avvisi di accertamento relativi alle dichiarazioni dei redditi presentate dall'01.01.1999 e quelle Irap devono essere notificate entro il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello della loro presentazione; nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, il termine per la notifica dell'atto di accertamento è prorogato al 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuto presentare. Per le dichiarazioni presentate fino al 31.12.1998 i termini per l'accertamento erano maggiorati di un anno, ossia corrispondevano al 31 dicembre del 5° anno successivo a quello di presentazione e, per le dichiarazioni omesse, al 31 dicembre del 6° anno successivo a quello in cui si sarebbero dovute presentare. Se la dichiarazione riporta "*il visto pesante*" l'accertamento deve essere notificato entro il terzo anno dalla presentazione della stessa.

– Accertamento IVA

Gli avvisi di accertamento relativi alle dichiarazioni Iva devono essere notificati entro il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello della loro presentazione; nel caso di omessa presentazione il termine per la notifica dell'atto è fissato al 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione si sarebbe dovuta presentare. Per le dichiarazioni presentate prima dell'01.01.1999 valgono gli stessi termini visti per le imposte dirette.

– Condono nella legge finanziaria 2003, proroga dei termini

In questa legge finanziaria è previsto, per i contribuenti che non si sono avvalsi di una delle sanatorie previste (definizioni automatiche, dichiarazioni integrative o condono tombale), la proroga di due anni dei termini ordinari per la notifica del-

l'accertamento, sia per quanto riguarda le singole annualità e sia per le singole imposte. Bisogna, però, ricordare, che nello Statuto del Contribuente è vietata la proroga dei termini di decadenza degli accertamenti.

TAB. 18
TERMINI DI ACCERTAMENTO

Periodo di imposta	Dichiarazione presentata		Dichiarazione omessa	
	Accertamento ordinario	Accertamento prorogato	Accertamento ordinario	Accertamento prorogato
1996	–	–	31/12/2003	31/12/2005
1997	31/12/2003	31/12/2005	31/12/2004	31/12/2006
1988	31/12/2003	31/12/2005	31/12/2004	31/12/2006
1999 (redditi, Iva, irap)	31/12/2004	31/12/2006	31/12/2005	31/12/2007
2000 (redditi, Iva, irap)	31/12/2005	31/12/2007	31/12/2006	31/12/2008
2001 (redditi, Iva, irap)	31/12/2006	31/12/2008	31/12/2007	31/12/2009
2002 (redditi, Iva, irap)	31.12.2007		31.12.2007	

– Iscrizioni a ruolo – Termini

Le somme dovute dai contribuenti e relative alle dichiarazioni presentate dall'01.01.1999 sono iscritte in ruoli resi esecutivi a pena di decadenza:

- entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme dovute in base alla liquidazione della dichiarazione (art. 36-bis, DPR 600/73);
- entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute in base al controllo formale della dichiarazione (art. 36-ter DPR 600/73);
- entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti degli uffici.

Tali termini per la liquidazione automatica e il controllo formale ex art. 36-bis e 36-ter DPR 600/1973 non sono soggetti alla proroga prevista e disposta dalla finanziaria 2003.

I termini per l'iscrizione a ruolo dell'imposta derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, presentate fino al 31.12.1998, sono quelli previsti dalla precedente normativa.

TAB. 19
LIQUIDAZIONE E CONTROLLO FORMALE
DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI: TERMINI

Periodo di imposta	36-bis DPR 600/1973 (liquidazione automatica)		36-ter DPR 600/1973 (controllo formale)	
	Liquidazione	Iscrizione a ruolo	Controllo formale	Iscrizione a ruolo
1997	–	31/12/2005	–	31.12.2005
1998	–	–	–	–
1999	–	–	–	31/12/2003
2000	–	31/12/2003	31/12/2003	31/12/2004
2001	30.04.2003	31/12/2004	31/12/2004	31/12/2005
2002	30.04.2004	31.12.2005	31.12.2005	31.12.2006

Statuto del contribuente e diritto d'interpello

Con la legge 27.07.2000 n. 212 è stato approvato lo “Statuto del Contribuente”; esso rappresenta il più significativo strumento per garantire e dare maggiore certezza e trasparenza alle disposizioni fiscali. In pratica lo Statuto è un indispensabile strumento interpretativo non solo per il legislatore ma per tutti coloro che devono applicare le norme tributarie.

Le disposizioni dello Statuto sono state emanate in modo tale che i rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria siano improntate al principio della collaborazione e buona fede.

Lo Statuto sancisce numerosi principi e regole di civiltà giuridica. In particolare si ricorda:

- l’obbligo di chiarezza e di trasparenza delle disposizioni tributarie;
- l’irretroattività delle norme tributarie,;
- il divieto di disporre con decreto–legge l’istituzione di tributi e di estendere l’applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti;
- che l’amministrazione deve in ogni caso consentire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni in materia tributaria (circolari risoluzioni);
- che al contribuente deve essere assicurata l’agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative nella materia tributaria;
- il diritto per il contribuente di interpellare per iscritto l’Amministrazione finanziaria e, di converso, l’obbligo per questa di rispondere per iscritto, qualora vi sia incertezza sull’interpretazione e sull’applicazione di norme tributarie;

- che gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali debbono essere effettuati durante l'orario ordinario di esercizio di attività e con modalità tali da arrecare la minima turbativa possibile. Il contribuente, in tal caso ha diritto ad essere informato delle ragioni che hanno giustificato l'intervento.

Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti può essere effettuato altrove, presso l'ufficio dei verificatori o del professionista che lo assiste.

La permanenza dei verificatori presso la sede dell'azienda non può superare i 30 giorni lavorativi prorogabili per ulteriori 30 giorni, nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio.

Il contribuente può rivolgersi al garante, qualora ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge. Tale Garante del contribuente è istituito presso le Direzioni regionali delle Entrate e vigila sugli uffici e li richiama, se necessario, al rispetto previsto dalla Statuto.

– **Diritto di Interpello**

Consiste nella facoltà riconosciuta al contribuente, di chiedere all'Amministrazione Finanziaria un parere su ciò che essa ritiene essere la corretta interpretazione di una norma e il comportamento del contribuente da tenere, per evitare contestazioni.

La richiesta può riguardare l'interpretazione di qualsiasi norma tributaria avente ad oggetto la disciplina d'aspetti sostanziali, procedurali o formali. L'istituto ha lo scopo di tentare in via preventiva una soluzione concordata delle problematiche.

– **Modalità operative: l'istanza che promuove l'interpello.**

- Può essere presentata solo dal contribuente o dai soggetti che, *ex lege*, sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dello stesso e così i sostituti di imposta, i responsabili d'imposta, nonché i coobbligati al pagamento;
- Deve essere formulata prima di porre in essere il comportamento giuridicamente rilevante o di applicare la disposizione che da origine all'interpello, tenendo in debito conto anche i tempi (massimi) per la risposta;
- Deve avere per oggetto l'interpretazione di una disposizione legislativa o regolamentare, per la quale sussistono *obiettive condizioni di incertezze*, nel senso che si deve trattare non solo di norma oggettivamente poco chiara, ma altresì di norma nella quale l'Amministrazione Finanziaria non ha fornito, con atti amministrativi (circolari, risoluzioni, istruzioni o note) conoscibili dal contribuente, la sua soluzione interpretativa;
- Deve contenere, oltre i dati identificativi del contribuente, la indicazione della soluzione proposta dal contribuente (per la verità questo elemento non è richiesto a pena di inammissibilità, ma la sua mancanza non consente al contribuente di avvalersi del silenzio assenso).

– Effetti dell'interpello

Entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, l'Agenzia deve dare una risposta alla richiesta del contribuente. La risposta deve essere notificata al richiedente oppure spedita a mezzo R/R o ancora per via telematica, al recapito telex o e-mail indicati nell'istanza.

Nel caso in cui l'istanza di interpello sia stata formulata da un rilevante numero di soggetti e riguardi la stessa questione, l'Agenzia può fornire una risposta collettiva, valendosi di una circolare o di una risoluzione.

Il termine di 120 giorni decorre:

- Nel caso di consegna diretta: dalla data di protocollo;
- Nel caso di spedizione: dalla data della ricevuta di ritorno della raccomandata;
- Nel caso in cui l'Ufficio destinatario non sia quello competente a rispondere: dalla data di ricezione dell'ufficio competente.

– La risposta

Vincolerà l'attività degli uffici locali i quali non potranno emettere, a pena di nullità, atti di accertamento in contrasto con la soluzione interpretativa fornita; non vincolerà, invece, il contribuente che, resta libero di tenere un comportamento difforme dalla soluzione indicata come corretta dall'Agenzia dell'Entrate.

La risposta può essere:

- tempestiva quella che perviene entro 120 giorni;
- non tempestiva; in questo caso si produrrà il cd silenzio assenso. L'interessato potrà ritenere (legittimamente) che l'Agenzia concordi con la soluzione che lui stesso aveva indicato nell'istanza, con la conseguenza che eventuali atti di accertamento emessi in difformità dalla risposta tacita saranno nulli.

L'Agenzia può anche rettificare la risposta precedentemente resa o quella desumibile dal silenzio assenso, nel qual caso:

- se il richiedente ha già adottato un comportamento conforme alla prima soluzione nulla potrà essergli contestato; in questo caso il contribuente non sarà inciso da ripensamento dell'Amministrazione né in termini di tributo, né in termini di interesse, né di sanzioni.
- Se il contribuente non ha ancora operato in conformità alla risposta espressa o tacita, la prima risposta gli gioverà solo per evitare le sanzioni amministrative.

IRAP e istanza di rimborso

L'art. n. 2 del D.Lgs 15.12.1997 n. 466 prevede come presupposto per l'applicazione dell'Irap l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi. Sin dalla sua istituzione si sono creati dubbi sulla legittimità di tale imposta per i professionisti, ove è spiccato *l'intuitus personae*; cioè non si è mai in presenza di un'attività

autonomamente organizzata, soprattutto quando i professionisti non si avvalgono di dipendenti ed utilizzano beni strumentali di modesta entità. In tal senso in questi primi anni sono state numerose le istanze di rimborso dell'Irap presentate all'Amministrazione Finanziaria. Quest'ultima, poiché ritiene che l'organizzazione autonoma esista sempre nel caso di esercizio dell'attività in modo abituale, ha sempre respinto le istanze di rimborso presentate dai professionisti, ritenendo che anche il professionista, che opera in casa propria e senza dipendenti e beni strumentali, è soggetto all'imposta.

La Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 ha aperto un notevole spiraglio, affermando che il presupposto stesso dell'imposta risulta mancante nel caso in cui un'attività di lavoro autonomo sia svolta in assenza di organizzazione di capitale o lavoro altrui. In altri termini, ha riconosciuto la possibilità di non configurare il presupposto impositivo dell'Irap rispetto all'attività di professionisti e lavoratori autonomi. Ciò, ha trovato un diffuso ed estensivo seguito nelle prime decisioni della giurisprudenza tributaria di primo grado, che hanno accolto i ricorsi dei professionisti, anche quando ci si avvale di dipendenti e/o collaboratori e si utilizzano beni strumentali di notevole entità.

A ciò si aggiunge la sentenza della Commissione Regionale dell'Emilia Romagna (ovvero il grado di appello per i processi tributari) che ha accolto un ricorso di un geometra libero professionista e ha escluso che quest'ultimo dovesse pagare l'Irap. Si tratta della prima sentenza regionale in cui i professionisti vedono riconosciute le loro ragioni, dopo che le prime pronunce in sede di appello avevano bocciato i ricorsi. La sentenza mira, comunque, ad eludere tutti i professionisti dall'Irap. La sentenza parte dal presupposto che il geometra è un professionista che svolge un'attività protetta, per il cui esercizio è necessario superare un esame di abilitazione, con la successiva iscrizione all'Ordine Professionale.

La sentenza spiega che la premessa, valida per tutti i professionisti, ha un preciso riflesso in tema d'organizzazione dell'attività degli stessi. Tale attività, infatti, non può svolgersi senza la presenza del professionista abilitato, posto che la tipicità della sua professione ne richiede in ogni momento la sua presenza. Anche in un'organizzazione complessa, con impiegati, collaboratori, tirocinanti o altro, sarà sempre e comunque necessario fare riferimento alla presenza del professionista abilitato, perché l'attività di questi possa effettivamente svolgersi.

A questa sentenza favorevole della Commissione Regionale se ne contrappongono alcune sfavorevoli; comunque sia, per ora, le poche decisioni regionali pendono per il fisco mentre quelle provinciali sono quasi tutte favorevoli ai professionisti.

In ultimo si aggiunge la sentenza della Commissione Provinciale di Bologna che ha escluso dall'Irap un avvocato ospitato in studio da un altro legale che ha di proprietà una scrivania, qualche scaffale e un computer; la soluzione è stata adottata sulla base di ragionamenti già consolidati nella giurisprudenza di merito. I giudici tributari hanno sottolineato che "chi svolge attività professionale non è necessaria-

mente soggetto passivo del tributo, in quanto il presupposto dell'esistenza di un'organizzazione autonoma deve essere verificato caso per caso”.

Tale contesa durerà ancora, almeno sino quando la Cassazione non assumerà una posizione chiara e precisa, o fino a quando l'Irap non sarà abolita per i professionisti, così come si è impegnato l'attuale Governo.

Per ora si consiglia di presentare istanza di rimborso entro e non oltre 48 mesi dal pagamento, ai sensi dell'art. 38, DPR 29.9.1973 n. 602. Successivamente ed entro i termini ordinari di prescrizione (dieci anni), si deve impugnare il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione Finanziaria davanti alla commissione tributaria. Nel caso in cui l'agenzia delle entrate notifichi il provvedimento di diniego di rimborso, il ricorso deve essere presentato entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di diniego stesso. Nelle tabelle seguente (tab. n. 21 e tab. n. 22) sono riportate, rispettivamente, un fac-simile di domanda di rimborso (approvata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti) e le sentenze favorevoli ai professionisti.

Da considerare inoltre che la definizione automatica (condono fiscale) ai sensi dell'art. 7 e 9 L. 289/2002 rendono definitiva la liquidazione delle imposte definite, salvo errori di calcolo in sede di liquidazione delle imposte, con la conseguenza di dover rinunciare a qualsiasi tipo di contenzioso. Quindi il condono fiscale (art. 7 e 9 L. 289/2002) comporta l'impossibilità di iniziare o continuare un contenzioso tributario in merito a possibili pretese di esclusione dal campo di applicazione dell'Irap.

Il contribuente che decide di avvalersi di uno dei due istituti della definizione automatica (condono) ex art. 7 e 9 L. 289/2002 nel confronto costi-benefici dovrà includere fra i primi anche quello derivante dall'abbandono del contenzioso (potenziale o già in corso) sul rigetto dell'eventuale rimborso Irap presentato.

TAB. 20
SCHEMA DI ISTANZA DI INTERPELLO ex art. 11, legge 212/2000

Spett. le **Agenzia delle Entrate**
Direzione Regionale del/della _____
(eccezionalmente: **Direzione Centrale Normativa e Contenzioso**)

Raccomandata R/R

Oggetto: Istanza di Interpello ex art. 11 L. 27.07.2000, n° 212

(1°) IL CONTRIBUENTE

Il sottoscritto _____, nato il _____ a _____
e residente in _____, esercente attività di _____, in _____
codice fiscale _____, partita Iva _____;
ovvero la società _____, con sede in _____, via _____,
esercente attività di _____, in _____, codice fiscale _____
partita Iva _____, nella persona del signor _____
in qualità di suo legale rappresentante, nato il _____, a _____
e residente in _____, codice fiscale _____;
rappresentato/ta dal Dott./Rag./Avv. _____, giusta procura a margine, presso lo Studio
professionale sito in via _____, n° telef. _____, n° fax _____,
e-mail _____, risulta domiciliato/a a _____ agli effetti del presente procedimento

si rivolge

a codesta rispettabile Direzione Regionale (eccezionalmente Direzione Centrale), perché esprima un parere diretto a confermare (o, eventualmente e motivatamente, a smentire) l'interpretazione della normativa tributaria da applicare al seguente caso (concreto e personale), nei termini e con le modalità che lo scrivente esporrà nelle successive conclusioni, come «soluzione»:

(2°) IL FATTO (o i fatti)
(descrizione delle fattispecie su cui si chiede il parere)

(3°) IL DIRITTO e le FONTI di INTERPRETAZIONE

- a) _____ (la legge);
- b) _____ (la giurisprudenza);
- c) _____ (la dottrina);

N.B.: la prassi amministrativa che, se intervenuta in proposito, rende inammissibile l'interpello ordinario.

Per quanto sopra detto, lo scrivente ritiene che al caso prospettato debba essere data la seguente:

(4°) SOLUZIONE

e, quindi, di dover adottare il seguente comportamento:

(5°) (CLAUSOLA di CHIUSURA)

poiché, peraltro, esistono «oggettive condizioni di incertezza» in merito alla disciplina del caso sopra esposto, il sottoscritto lo sottopone a codesto Ufficio, con l'avvertenza che qualora non riceva risposta entro 120 giorni dalla data di presentazione della presente istanza, si atterrà all'interpretazione sopra esposta, con tutte le garanzie di legge.

(6°) allegati: (elenco materiale fornito all'Amministrazione)

Addi, _____

(7°)

firma del contribuente
(o del suo legale rappresentante)

TAB. 21
ESEMPIO DI DOMANDA DI RIMBORSO DELL'IRAP
DA PARTE DEI PROFESSIONISTI

*In carta
libera*

Centro Servizi Imposte Dirette e Indirette di _____
Direzione Generale delle Entrate
Sezione distaccata di _____

Il sottoscritto _____ nato il _____ a _____, residente _____
codice fiscale _____, esercente l'attività professionale di _____,

PREMESSO CHE

1. ha versato le seguenti somme
- € _____ in data _____ acconto Irappdi l'anno 1998 (allegato 1);
- € _____ in data _____ acconto Irappdi l'anno 1998 (allegato 2);
- € _____ in data _____, a saldo dell'Irap per l'anno 1998 (allegato 3);
- € _____ in data _____ acconto Irappdi l'anno 1999 (allegato 9);
- _____
2. il sottoscritto esercita la propria attività senza avvalersi di alcun elemento di organizzazione, in quanto non si avvale di alcun dipendente o collaboratore ed utilizzando come struttura per l'esercizio dell'attività esclusivamente un computer (valore contabile pari a € _____) e relativo software, un'autovettura (valore contabile pari a € _____) oltrechè pochi altri beni come risultanti dal libro cespiti (allegato 5) ⁽¹⁾

CONSIDERATO

che tali somme sono state indebitamente versate in quanto, come anche riconosciuto dalla stessa Corte Costituzionale con propria sentenza 21.05.2001 n°156, l'Irap rappresenta un tributo anomalo volto a colpire il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Tale sentenza, infatti, così si esprime: «È evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'articolo 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla presentazione di servizi, con conseguente inapplicabilità dell'impresa stessa». La predetta sentenza ha, inoltre, già prodotto una puntuale giurisprudenza di merito, volta ad accogliere le doglianze dei contribuenti illegittimamente assoggettati ad Irap pur in assenza di un'autonoma organizzazione di mezzi e significativo lavoro altrui; tale giurisprudenza consta, fra le altre, delle seguenti sentenze: C.T.P. di Piacenza 11.10.2001 n. 49, C.T. 1° grado di Trento 02.10.2001 n. 101, C.T.P. di Parma 14.11.2001, n. 64-66 e 117/06/01-120/06/01.

Poiché, a giudizio dello scrivente, ricorrono per sé stesso le anzidette condizioni di illegittimità dell'imposta Regionale sulle attività produttive

CHIEDE

che venga disposto l'integrale rimborso delle somme sopraindicate ed indebitamente versate oltrechè degli interessi maturati e maturandi secondo quanto disposto dall'art. 38 DPR 29.09.1973, n. 602 così come richiamato dall'art. 25, co. 1, D.Lgs. 446/1997 in materia di imposta regionale sulle attività produttive, non essendo ancora trascorso il termine di decadenza di 48 mesi dal versamento. Trascorso infruttuosamente il termine di 90 giorni lo scrivente proporrà ricorso alla competente Commissione Tributaria di 1° grado (N.B.:provinciale per tutte le regioni escluso il Trentino-Alto Adige).

Si allegano copie delle ricevute di versamento, fotocopie del libro cespiti e del modello Irap relativo agli anni 1998, 1999, _____.

Trento, 28 giugno 2003

firma del professionista

(1) In alternativa al punto 2. Si possono riportare altri casi, fra i quali:

- Il sottoscritto esercita, infatti, la propria attività presso lo studio «Vanzi» posto in via Ferrari n. 10 a rovereto (TN)utilizzando esclusivamente la struttura organizzativa di quest'ultimo;
- Il sottoscritto esercita la propria attività in assenza di organizzazioni di capitali e lavoro altrui, ad esclusione di un collaboratore (o dipendente) il cui supporto è assolutamente secondario per l'attività dello scrivente, attività che non potrebbe essere esercitata in assenza dello stesso titolare in virtù delle caratteristiche proprie del lavoro autonomo (*intuitu personae*, nonché abilitazione e conoscenze professionali).

TAB. 22

LE SENTENZE DI ACCOGLIMENTO DEI RICORSI PER IL RIMBORSO DELL'IRAP

a) Associazioni professionali

numero della sentenza	Comm. Trib. Provinciale	Data	Ricorsi accolti
278	Milano, sez. 5	20.12.2001	Professionista facente parte di uno studio associato composto da tre commercialisti, 5 dipendenti e due praticanti, con notevoli compensi professionali e quote di ammortamento di qualche rilevanza.
46/01/02	Mantova, sez. 1	26.03.2002	Associazione di medici veterinari composta da due liberi professionisti, che utilizza beni strumentali pari a circa £ 82.000.000, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di dipendenti, si precisa altresì che l'attività viene esercitata in due cliniche di cui una detenuta in proprietà.

b) Liberi professionisti con dipendenti e/o collaboratori

numero della sentenza	Comm. Trib. Provinciale	Data	Ricorsi accolti
103/01/01	Trento, sez. 1	03.10.2001	Dentista che esercita la propria professione utilizzando le necessarie attrezzature ed avvalendosi di 2 dipendenti.
117/06/01	Parma, sez. 6	30.10.2001	Avvocato che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 23.515.000, oltre l'autovettura, ed avvalendosi di un dipendente per il quale ha sostenuto un costo lordo annuo complessivo pari a £ 36.754.000.
119/06/01	Parma, sez. 6	30.10.2001	Avvocato che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 36.455.334, oltre all'autovettura, avvalendosi di un dipendente per il quale è stato sostenuto un costo lordo annuo complessivo pari a £ 35.510.000 ed ha corrisposto compensi ad altri legali per complessive £ 29.534.000 relativi a pratiche seguite in comune ed alla domiciliazione degli assistiti.
64/05/01	Parma, sez. 5	14.11.2001	Ingegnere che esercita la libera professione di consulente in informatica utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 542.016 nell'anno 1998 e £ 5.792.016 nell'anno 1999, oltre l'autovettura, avvalendosi, nell'anno 1999, dell'ausilio di un dipendente per il quale ha sostenuto un costo lordo annuo complessivo pari a £ 26.665.000.

64	Reggio Emilia sez. 6	07.12.2001	Avvocato che esercita la propria professione avvalendosi di una segretaria ed utilizzando i beni strumentali necessari allo svolgimento dell'attività.
83	Trento (C.T. 1° grado), sez. 2	10-17.12.2001	Dottore commercialista che svolge la propria attività avvalendosi di un solo dipendente e utilizzando un'attrezzatura di modesta entità.
229/06/01	Alessandria	23.01.2002	Medico odontoiatra che svolge la propria professione avvalendosi di personale dipendente e utilizzando i beni strumentali necessari allo svolgimento dell'attività.
08/06/02	Parma, sez. 6	28.02.2002	Medico ginecologo che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a € 19.365.210, oltre all'autovettura, in un immobile in comproprietà, avvalendosi di un dipendente part-time per il quale è stato sostenuto un costo lordo annuo complessivo pari a € 14.330.000.
12/08/02	Parma, sez. 8	22.03.2002	Medico odontoiatra che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a € 241.369.292, oltre all'autovettura, avvalendosi di personale dipendente per il quale è stato sostenuto un costo lordo annuo complessivo pari a € 74.322.000 ed ha corrisposto la somma di € 63.171.000 a laboratori odontotecnici per la realizzazione di protesi da applicare ai pazienti.
19/07/02	Parma, sez. 7	10.04.2002	Avvocato che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a € 26.719.621, oltre all'autovettura, avvalendosi di un dipendente per il quale è stato sostenuto un costo lordo annuo complessivo pari a € 39.579.000 ed ha corrisposto compensi ad altri legali per complessive € 13.278.000 relativi a pratiche seguite in comune ed alla domiciliazione degli assistiti.
42/08/02	Parma, sez. 8	17.06.2002	Avvocato che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a € 45.188.417, oltre all'autovettura, avvalendosi di un dipendente per il quale è stato sostenuto un costo lordo annuo complessivo pari a € 36.920.000 ed ha corrisposto compensi ad altri legali per complessive € 64.258.000 relative a pratiche seguite in comune ed alla domiciliazione degli assistiti; si precisa che l'attività viene svolta in uno studio professionale detenuto in affitto.
41/08/02	Parma, sez. 8	17.06.2002	Medico odontoiatra che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a € 242.732.252, oltre all'autovettura, avvalendosi di personale dipendente per il quale è stato sostenuto un costo lordo annuo complessivo pari a € 75.862.000 ed ha corrisposto la somma di € 116.980.000 a laboratori odontotecnici per la realizzazione di protesi da applicare ai pazienti.

c) Liberi professionisti

numero della sentenza	Comm. Trib. Provinciale	Data	Ricorsi accolti
101/01/01	Trento, sez. 1	02.10.2001	Dottore commercialista.
49/04/01	Piacenza, sez. 4	08.10.2001	Dottore commercialista che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 16.960.368, nell'anno 1998, e £ 30.268.201 nell'anno 1999, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente e corrispondendo compensi ad altri professionisti per complessivi pari a £ 8.000.000, nell'anno 1998 e £ 54.500.000 nell'anno 1999, relativi a pratiche seguite in comune.
192	Milano, sez. 44	26.10.2001	Professionista che, svolgendo la propria attività professionale in mancanza di idonei presupposti organizzativi e tecnici, ha riconosciuto il diritto al rimborso del tributo in oggetto.
118/06/01	Parma, sez. 6	30.10.2001	Avvocato che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 12.954.593, oltre l'autovettura, e senza l'ausilio di alcun dipendente.
89/01/01	Parma, sez. 1	08.11.2001	Consulente amministrativo che esercita la propria professione senza utilizzare beni strumentali ad eccezione dell'autovettura e senza l'ausilio di alcun dipendente e/o collaboratore.
93/01/01	Parma, sez. 1	08.11.2001	Medico radiologo che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 7.609.001, nell'anno 1998 e £ 24.309.001 nell'anno 1999, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente e/o collaboratore.
65/05/01	Parma, sez. 5	14.11.2001	Consulente amministrativo che esercita la propria professione senza utilizzare alcun bene strumentale e senza l'ausilio di alcun dipendente.
66/05/01	Parma, sez. 5	14.11.2001	Consulente tecnico di spedizione che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 12.500.000, compresa l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente.
106/03/01	Parma, sez. 3	22.11.2001	Consulente organizzativo aziendale che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 12.500.000, compresa l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente.
107/03/01	Parma, sez. 3	22.11.2001	Perito industriale che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 29.667.000, nell'anno 1998 e £ 53.500.000 nell'anno 1999, compresa l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente.

269	Milano, sez. 17	05.12.2001	Medico che esercita la propria attività senza l'ausilio di personale dipendente e/o collaboratori coordinati e continuativi.
87/05/01	Parma, sez. 5	12.12.2001	Consulente tecnico in campo elettronico che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 383.550, oltre l'autovettura, e senza l'ausilio di alcun dipendente.
138/01/01	Trento, sez. 1	13.12.2001	Dottore commercialista che esercita la propria professione senza l'ausilio di alcun dipendente.
146/01/01	Trento, sez. 1	13.12.2001	Geometra che esercita la propria professione senza l'ausilio di alcun dipendente.
147/01/01	Trento, sez. 1	13.12.2001	Ingegnere che esercita la propria professione senza l'ausilio di alcun dipendente.
06/01/02	Trento, sez. 1	24.01.2002	Dottore commercialista che esercita la propria professione senza l'ausilio di alcun dipendente.
07/01/02	Trento, sez. 1	24.01.2002	Dottore commercialista che esercita la propria professione senza l'ausilio di alcun dipendente.
107/02/01	Parma, sez. 2	01.02.2002	Consulente amministrativo che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 4.360.000, nell'anno 1998, senza l'ausilio di alcun dipendente e/o collaboratore.
111/02/01	Parma, sez. 2	01.02.2002	Geometra che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 12.761.752, oltre l'autovettura, nell'anno 1999, senza l'ausilio di alcun dipendente e/o collaboratore in un ufficio di proprietà.
112/02/01	Parma, sez. 2	01.02.2002	Consulente tecnico in geologia ed ambiente che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 27.684.619, oltre l'autovettura, nell'anno 1999, senza l'ausilio di alcun dipendente e/o collaboratore in un ufficio detenuto in uso gratuito.
115/02/01	Parma, sez. 2	06.02.2002	Consulente tecnico di produzione che esercita la propria professione senza alcun bene strumentale ad eccezione dell'autovettura e senza l'ausilio di alcun dipendente.
116/02/01	Parma, sez. 2	06.02.2002	Consulente tecnico visurista rilevatore che esercita la propria professione senza alcun bene strumentale ad eccezione dell'autovettura e senza l'ausilio di alcun dipendente.
117/02/01	Parma sez. 2	06.02.2002	Medico psichiatra che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 18.638.000, oltre l'autovettura, e senza l'ausilio di alcun dipendente.

21/03/02	Lecco, sez. 3	11.02.2002	Medico che esercita l'attività senza avvalersi di un'autonoma organizzazione rispetto al suo apporto personale, essendo i mezzi e le attività dal medesimo utilizzati considerati quale supporto alla sua prestazione d'opera.
25	Milano, sez. 17	20.02.2002	professionista che, esercitando la propria attività senza avvalersi di alcuna struttura organizzativa ed in assenza di costi per dipendenti e capitali, basa la stessa solo sul suo apporto professionale.
04/06/02	Parma, sez. 6	28.02.2002	Geometra che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 9.862.841, oltre l'autovettura e senza l'ausilio di alcun dipendente.
06/06/02	Parma, sez. 6	28.02.2002	Consulente tecnico di produzione che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 644.563, oltre l'autovettura e senza l'ausilio di alcun dipendente.
07/06/02	Parma, sez. 6	28.02.2002	Consulente tecnico di produzione che esercita la propria professione senza l'ausilio di alcun bene strumentale, ad eccezione dell'autovettura, e senza l'ausilio di alcun dipendente.
20/01/02	Padova	01.03.2002	Dottore commercialista che esercita la propria attività in assenza di elementi di organizzazione.
08/08/02	Parma, sez. 8	22.03.2002	Consulente d'informatica che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 1.084.000, oltre l'autovettura e senza l'ausilio di alcun dipendente.
09/08/02	Parma, sez. 8	22.03.2002	Consulente tecnico in campo edilizio che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 617.000, oltre l'autovettura e senza l'ausilio di alcun dipendente.
09/02/02	Firenze, sez. 2	24.01.2002	Dottore commercialista che svolge la propria professione con un ridotto impiego di beni strumentali senza alcun dipendente.
10/08/02	Parma, sez. 8	22.03.2002	Medico odontoiatra che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 500.000, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente; ha corrisposto la somma di £ 21.530.000 a laboratori esterni per la realizzazione di apparecchi odontotecnici.
11/08/02	Parma, sez. 8	22.03.2002	Consulente amministrativo che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 617.000, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente.

96/05/01	Reggio Emilia sez. 5	25.03.2002	Consulente amministrativo che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 265.000, per l'anno 1998 e £ 1.108.000 per l'anno 1999, oltre l'autovettura; senza l'ausilio di alcun dipendente.
32/02/02	Padova, sez. 8	10.04.2002	Oculista che utilizza attrezzature mediche per circa £ 21.000.000, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente e/o collaboratore.
23/06/02	Reggio Emilia sez. 6	16.04.2002	Consulente tecnico di spedizione che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 5.766.914, per l'anno 1998 e £ 1.108.000 per l'anno 1999, oltre l'autovettura; senza l'ausilio di alcun dipendente.
29/08/02	Parma, sez. 8	22.04.2002	Avvocato che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali del valore complessivo pari a £ 17.306.259, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente e corrispondendo ad altri professionisti compensi per complessive £ 3.857.000 relative a pratiche gestite in comune
30/08/02	Parma, sez. 8	22.04.2002	ostetrica che esercita la propria professione utilizzando beni strumentali di modesta entità, oltre l'autovettura, senza l'ausilio di alcun dipendente.
63/03/02	Padova, sez. 3	16.05.2002	Medico ortodontista che utilizza attrezzature e macchinari degli ambulatori odontotecnici, oltre l'autovettura, senza dipendenti e/o collaboratori.
64/03/02	Padova, sez. 3	16.05.2002	Medico radiologo che utilizza le attrezzature degli ambulatori presso cui lavora, oltre l'autovettura, un cellulare e un PC..
43/08/02	Parma, sez. 8	17.06.2002	Consulente tecnico visurista rilevatore che esercita la propria professione senza utilizzare alcun bene strumentale ad eccezione dell'autovettura e senza l'ausilio di alcun dipendente.
317/02/03	Bologna		Avvocato ospite di uno studio legale, proprietario solo di qualche scrivania un computer, non paga l'Irap.

BIBLIOGRAFIA

Libri

- Giovanni Maugeri, *Professionisti e lavoratori autonomi* - Edizioni Fag, 2002
Claudio Clementel-Stefano Angheben-Franco Chesani-Lorenzo Molinari,
Fisco pratico professionisti 2002 - Edizioni Sintesi, 2002
Antonio Cenci-Stefano Pace, *Gli studi professionali tecnici* - Editore Esselibri
Bruno Frizzera, *Guida pratica fiscale* - Editore Il Sole 24 ore, 2003
Francis Lefebvre, *Memento pratico fiscale* - Editore Ipsoa - Francis Lefebvre, 2003

Riviste

- «Il Fisco», Editore Eti - De Agostini Professionale
«Rassegna tributaria», Editore Eti - De Agostini Professionale
«Contabilità Finanza e Controllo», Editore Il Sole 24 Ore
«La settimana Fiscale», Editore Il Sole 24 Ore
»Pratica Professionale«, Editore Ipsoa

Quotidiani

- «Il Sole 24 Ore»
«Italia Oggi»

INDICE

Presentazione, <i>Raffaele Sirica</i>	5
Introduzione, <i>Giuseppe Antonio Zizzi</i>	7
CAPITOLO I	
PRESUPPOSTI E ADEMPIMENTI PER L'INIZIO DELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE	
Aspetti generali – Redditi di lavoro autonomo	9
Presupposto dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto	10
Adempimenti all'inizio dell'attività	12
Esercizio dell'attività in forma associata – Statuto e atto costitutivo di una associazione professionale	15
CAPITOLO II	
REGIMI CONTABILI E REGISTRI CONTABILI OBBLIGATORI	
Regime di contabilità ordinaria	27
Contabilità semplificata 1° metodo	28
Contabilità semplificata 2° metodo	29
Contabilità supersemplificata	29
Contabilità forfettaria	30
Regime agevolato per nuove iniziative	31
Regime agevolato per attività marginali	32
Tenuta dei registri contabili – Vidimazione e imposta di bollo	35
Svolgimento di più attività	37
CAPITOLO III	
EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI AI FINI IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE	
Fatturazione delle operazioni	41
Operazioni effettuate nei confronti dello stato/enti pubblici – Fattura ad esigibilità differita	45
Vendita di beni strumentali – Consumo personale o familiare di beni – Prestazioni di servizio gratuite – Riaddebito delle spese comuni effettuate tra professionisti	45
Rimborsi spese esposti in fattura ed addebitati al cliente	50
Note di accredito o di addebito	50
Interessi moratori e interessi per dilazione di pagamento	51
	109

Pagamenti tardivi e interessi di mora automatici	52
Trattamento fiscale dei compensi percepiti in qualità di amministratore revisore o sindaco di società o enti, o altre attività di collaborazione coordinata e continuativa	54

CAPITOLO IV

DISPOSIZIONI PER LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI AI FINI DELL'IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE – AGEVOLAZIONI

Criteria per la deducibilità dei costi	57
Alcuni costi deducibili	58
Agevolazioni – Credito di imposta sulle assunzioni	65
Dismissione beni strumentali – Furto o smarrimento	65

CAPITOLO V

COMUNICAZIONI, DICHIARAZIONI E VERSAMENTI RAVVEDIMENTO OPEROSO

Adempimenti dichiarativi	67
Versamenti IVA	69
Versamenti e imposte risultanti dal modello unico	71
Ravvedimento operoso	76
Riforma del sistema fiscale	77

CAPITOLO VI

ACCERTAMENTI E DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Poteri degli Uffici Iva e Imposte Dirette – Controlli sui conti corr. bancari – Verifiche	83
Accertamenti induttivi – Redditometro/studi di settore	85
Accertamento con il redditometro	90
Termini di decadenza dell'azione di accertamento e iscrizioni a ruolo	91
Statuto del contribuente e diritto d'interpello	93
IRAP e istanza di rimborso	95

BIBLIOGRAFIA	107
--------------	-----

*Finito di stampare
nel mese di ottobre 2003
per conto di
Casa Editrice Libria - Melfi
da Finiguerra Arti Grafiche - Lavello*